



Universidad Nacional de La Matanza

**TESIS: La nulidad como defensa  
en el proceso tributario**

**CARRERA DE POSTGRADO: Procedimiento  
Tributario y Ley Penal Tributaria y  
Previsional**



**ALUMNA: María Inés AMATO**

**AÑO 2015**

# La nulidad como defensa en el proceso tributario

## Índice

### *I. Introducción*

### *II. La teoría de las nulidades*

- II. 1. El concepto de nulidad para el derecho.
- II. 2. El concepto de nulidad en el derecho procesal
- II.3. Diferencia de la nulidad con otros institutos jurídicos
- II.4. Clasificación de las nulidades procesales
- II.5. Naturaleza jurídica de las nulidades
- II.6. Las causas de las nulidades procesales: los vicios

### *III. Los principios que rigen los presupuestos de las nulidades y las reglas de interpretación*

- III. 1. Los principios de especificidad y finalidad
- III. 2. El principio de trascendencia
- III.3. El principio de convalidación
- III.4 El principio de protección
- III.5. Las reglas de interpretación de las nulidades procesales

### *IV. Sistemas de nulidades de los actos de procedimiento*

- IV. 1. Caracterización general de los sistemas
- IV. 2. Sistemas de nulidades del acto administrativo. Diferencia con el Derecho Civil.
- IV. 3. Especies de nulidades administrativas
- IV. 4. Los vicios que determinan las nulidades del acto administrativo

## ***V. La nulidad en materia de procedimiento tributario***

V. 1. Análisis de los requisitos del acto administrativo y del régimen de nulidades establecido por el artículo 14 de la LNPA en relación a la validez de los actos emitidos por el ente recaudador.

- a) La voluntad
- b) La competencia
- c) La causa
- d) El objeto
- e) La motivación
- f) La finalidad
- g) La forma

V. 2 La nulidad de los actos de procedimiento y la “teoría de la subsanación”

V. 3. La “teoría de la subsanación” y la jurisprudencia en materia tributaria.

## ***VI. Conclusión***

## ***VII. Bibliografía General***

## I. Introducción

El impuesto o tributo implica un cercenamiento al derecho de disponer libremente de la propiedad; el mismo, es tolerado en función de los beneficios sociales en que redundará dicha limitación a la que se ven compelidos los ciudadanos. No obstante, cuando tal exigencia se torna injusta, es congruente apelar a una herramienta, el proceso, con el objeto de obtener una tutela jurisdiccional efectiva y ejercer el derecho de defensa frente a tales actos de la administración.

En este camino hacia la mentada tutela, un hecho muy importante fue la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, acompañado de la erradicación de la regla del “*solve et repete*” para las cuestiones sometidas a su competencia, y a la posibilidad de solucionar la controversia mantenida con la administración tributaria apelando a la decisión de un órgano jurisdiccional e independiente de la norma. Estos procesos jurisdiccionales por ante los tribunales fiscales constituyen una garantía esencial, dado que en los mismos se debate el conflicto de intereses entre el fisco y el contribuyente, el que se somete, de esta forma, a la decisión de jueces especializados e independientes de la administración activa.

La doctrina procesalista coincide, en líneas generales, en definir al proceso como un conjunto de actos que tienen como fin solucionar un conflicto o litigio a cargo de un órgano externo al mismo; algunos autores, como Palacio (1994, 230), Alsina (1956) o Guasp (1968), incorporaron expresamente a sus definiciones las ideas de acción, pretensión, jurisdicción, acto jurisdiccional y función jurisdiccional. Otros, en cambio, lo definen directamente como sinónimo de proceso judicial. Es el caso del autor Devis Echandía (1997, 175).

Sin embargo, el proceso tributario que se despliega en sede del Tribunal Fiscal de la Nación, no sólo coincide en lo sustancial con el proceso judicial, sino también con el fin que justifica su existencia: la creación de una norma individual que resuelve el conflicto entre dos partes aplicando la voluntad de la ley tributaria a través del ejercicio de la función jurisdiccional.

Nuestro trabajo, de este modo, tendrá como figura central el proceso tributario, en el sentido en que lo hemos definido, y el procedimiento tributario,

consistente, en cambio, en cada una de las etapas o fases en la que ese proceso puede dividirse, o bien, el que lo antecede en el ámbito de la administración denominado “de determinación de oficio” (Altamirano 2003), a fin de poner de manifiesto las situaciones que pueden derivar en pedidos de nulidad del mismo o de alguna de sus etapas, lo que se constituirá en nuestro objeto de estudio.

Adherimos a la idea, como lo ha señalado buena doctrina, de que la reglamentación de los actos jurídicos procesales es concebida por el legislador, no solamente desde el punto de vista de la mera formalidad, sino como instrumento para asegurar la defensa en juicio de la persona y de sus derechos. De ahí que, siempre que resulte lesionada la garantía constitucional de la defensa, el interesado disponga de un remedio excepcional para evitar el perjuicio invocando la ineficacia del acto, procedimiento o proceso (Carli, 1963, 366). En este sentido, y respecto de la materia que nos ocupa, se ha planteado la nulidad de las resoluciones determinativas de oficio, como así también, de órdenes de allanamiento a profesionales y comerciantes emitidas sin el debido fundamento, entre otras.

Con este cometido, entonces, nos adentraremos en el estudio de las nulidades en el proceso tributario, con sus particularidades y requisitos de procedencia, teniendo en cuenta que, en materia de nulidades procesales, el Derecho Tributario dista de tener un tratamiento uniforme y ordenado. La ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, no resulta del todo completa en esta materia, por lo que, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene el enorme y continuo desafío de aplicar de la forma más homogénea posible los principios que emanan de la teoría de las nulidades administrativas y las provenientes del Derecho Procesal Civil.

De lo expuesto, se deduce la necesidad de arrojar luz sobre este aspecto del derecho procesal tributario, que más que la búsqueda de la verdad real en el proceso, trata de evitar la afectación de principios y garantías constitucionales de los contribuyentes.

## II. La teoría de las nulidades

## **II. 1. El concepto de nulidad para el derecho**

El tema de las nulidades abarca y se proyecta a todo el ámbito del derecho positivo. En este sentido, sostiene Couture (1958, 374), la teoría de la nulidad es de carácter general a todo el derecho y no particular de cada una de sus ramas. Ahora bien, la cuestión preliminar consiste en determinar qué se entiende por “nulidad”.

En su acepción etimológica, la palabra nulidad (de latín *nullitas*), significa “negación de la esencia del ser”. Proviene del adjetivo *nullus-a-um*, que quiere decir nulo, ninguno, no es. A su vez, en la doctrina, se han dado varias definiciones. Así, el jurista cordobés Buteler Cáceres (1989, 311) sostuvo: “*La nulidad es la sanción de invalidez prescripta por la ley por adolecer el acto jurídico de un defecto constitutivo*”; Arauz Castex (1974, 354), por su parte, la define como “*la sanción legal por la que se priva de sus efectos propios a un acto jurídico, en virtud de un antecedente existente en el momento de su celebración*”.

Pero pese al prestigio del precepto *nullum est quod nullum effectum producit* (lo que es nulo, no produce efecto alguno), se sostiene que definir la nulidad como lo que no produce ningún efecto, significa, en todo caso, resaltar sus consecuencias pero no su naturaleza. Es por eso que la reflexión se debe trasladar de sus efectos a su naturaleza. Así, “*(...) siendo el derecho procesal un conjunto de formas dadas de antemano por el orden jurídico, mediante las cuales se hace el juicio, la nulidad consiste en el apartamiento de ese conjunto de formas necesarias establecidas por la ley*”(Couture, 1958, 374). Para Couture, esto demuestra que la nulidad no es cosa atinente al contenido mismo del derecho, sino a sus formas, por lo que no hay un error en los fines de justicia queridos por la ley, sino de los medios dados para obtener esos fines de bien y justicia (Couture, 1958, 375).

La nulidad presenta los siguientes caracteres o características generales: a) es una *sanción* que corresponde a un proceder que no debió ser; b) es *legal*, ya que debe basarse en la ley; c) produce la *aniquilación de los efectos propios del acto* y d) se trata de una *anomalía constitutiva*, ya que la causal de nulidad existe en el momento de celebración del acto (Moyano, 1932, 15-16).

## **II. 2. El concepto de nulidad en el derecho procesal**

Como hemos visto, el tema de las nulidades pertenece a la teoría general del derecho. Pero cada rama de éste debe adaptarlo a su finalidad y esencia específica, para no llegar a soluciones disímiles con su objeto y contenido. Como sostiene Couture (1958, 374): “ (...) se comprende que una vez admitidas ciertas nociones que forman la base de cierta concepción acerca de la nulidad, comunes a todos los campos del derecho, las soluciones se desvían y se hacen específicas, particulares a cada una de las ramas del orden jurídico.”

De este modo, las nulidades procesales tienen un régimen propio, lo que les da una vida jurídica diferenciada. Y esto porque el proceso, en su estructura, está constituido por una serie de actos realizados tanto por las partes como por el juez. Estos son los denominados “actos jurídicos procesales” que tienden a la declaración del derecho y a su ejecución (Fassi, Yañez y Maurino, t. 1, 2005, 350). Los mismos, son sustancialmente distintos del acto jurídico privado civil. Además son autónomos, por lo que se deduce que las violaciones han de ser sancionadas de acuerdo con las prescripciones expresas de la ley adjetiva (Lascano, 1920).

Ahora bien, es importante distinguir en este punto, siguiendo a Couture (1958), el *proceso*, que es la totalidad, la institución, del *procedimiento*, que es la sucesión de los actos procesales tomados en sí mismos. De esta forma, el acto considerado individualmente es una unidad, mientras que el procedimiento es una sucesión de actos procesales y el proceso es el conjunto de tales actos dirigidos hacia la realización de los fines de la jurisdicción. Señala Couture: “*El acto procesal es una especie dentro del género de los actos jurídicos; un acto dirigido a la obtención de fines procesales*” (Couture, 1958, 374).

El acto procesal es, ante todo, un acto jurídico<sup>1</sup>, por lo que es un acto voluntario, lícito y con efectos jurídicos. Se pueden, entonces, clasificar o dividir

---

<sup>1</sup>Sostiene Couture: “*Cuando los hechos aparecen dominados por una voluntad jurídica idónea para crear, modificar o extinguir derechos procesales se denominan actos procesales. Así, la presentación de la demanda, la notificación al demandado, la declaración de un testigo, la suscripción de la sentencia por un juez, son actos (jurídicos) procesales*”. Couture, E. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, 3ª. Ed., Depalma, Buenos Aires, 1958. p 202.

en función del proceso, en los siguientes: a) actos del tribunal, que son los originados por los agentes de la jurisdicción, y a su vez pueden ser actos de decisión, comunicación y documentación (p, ej.: providencias judiciales, notificaciones, actas de audiencia, etc.); b) Actos de las partes: son los tendientes a obtener la satisfacción de las pretensiones de las mismas. Los mismos pueden ser de obtención o actos dispositivos. A su vez, los actos de obtención pueden ser de petición, de afirmación o de prueba y los dispositivos, de allanamiento, desistimiento o transacción; c) actos de terceros: son los que resultan de la intervención de terceros en el proceso y pueden ser de prueba, decisión o cooperación (Couture, 1958, p. 203 y ss.).

Es decir que, de acuerdo a esta clasificación, los actos procesales son los que se cumplen en el proceso y están encaminados a instruirlo y hacer cumplir la determinación judicial que decide el mismo. Es decir que están destinados a la consecución del fin del proceso, o sea, la actuación del derecho objetivo para la satisfacción de los intereses individuales y colectivos en cuanto aseguran la paz mediante la justicia. Pero su asimilación a los actos jurídicos contemplados o regulados por el Código Civil, ahora nuevo Código Civil y Comercial de la Nación<sup>2</sup>, es solamente parcial, ya que se cumplen frente a un poder del Estado que encausa y dirige los que emanan de sus órganos, y sus elementos, naturaleza y vicios tienen reglamentación propia (Podetti, 1955, p. 179 y ss.).

Ahora bien, a los efectos de conceptualizar el significado de la nulidad procesal, es necesario hacer una breve referencia a las variantes doctrinales sobre el tema. Así, la primera de ellas está dada por la distinta óptica con que se enfoque el concepto a definir: algunos autores, ponen el acento en el *vicio que afecta el acto procesal*, es decir, en la causa determinante de la nulidad (Alsina, 1961); otros, en las consecuencias jurídicas que engendra el vicio, concretándolas en la sanción del acto defectuoso, o en la privación de sus efectos normales (Devis Echandía, 1984).

---

<sup>2</sup>Ley 26.994, sancionada el 01/10/2014, promulgada el 07/10/2014, entrada en vigencia el 01/08/2015, Art. 259, Acto Jurídico: "El acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas".

La segunda variante genera dos posiciones doctrinarias antitéticas, según se limite la noción de nulidad procesal al quebrantamiento de las formas, o se considere que es comprensiva de los vicios u omisiones de cualquiera de los elementos que constituyen el acto procesal (sujeto, objeto y forma).

1. – La primera, es una *posición particularizadora* que restringe la nulidad procesal a uno solo de los elementos del acto: la forma. De esta manera, Alsina (1961, 627) entiende que la nulidad procesal “(...) es la sanción por la cual la ley priva a un acto jurídico de sus efectos normales, cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas por la misma”.

2.- La segunda, es una posición generalizadora que entiende que la nulidad procesal es comprensiva de los vicios que afectan a cualquiera de los elementos del acto procesal o requisitos de ellos, y no solamente a la forma. Se incluyen, entre otros, los vicios de la voluntad (dolo, error, etc.). Así, Podetti (1955, 481) define la nulidad procesal como la *“ineficacia de un acto por defecto de sus elementos esenciales que le impiden cumplir sus fines”*. Por su parte, Palacio (1983, 142) se pronuncia en términos similares, al señalar que *“los actos procesales se hallan afectados de nulidad, cuando carecen de algún requisito que les impida lograr la finalidad a la cual están destinados”*. Coinciden con esta definición Devis Echandía, Rocco y Carnelutti, entre otros.

Maurino (2009, 19), ensayando también una definición, sostiene que la *“nulidad procesal es el estado de anormalidad del acto procesal, originado en la carencia de alguno de sus elementos constitutivos, o en vicios existentes sobre ellos, que potencialmente lo coloca en situación de ser declarado judicialmente inválido”*.

De la definición brindada por el citado autor, se desprenden las siguientes consideraciones:

a) Se pone el acento en el “estado de anormalidad del acto procesal”, en función de que dicha calidad es contraria a la de “acto sano”, cuyos elementos existen en su totalidad y no están afectados por vicios u otras irregularidades.

b) “Originado en la carencia de alguno de sus elementos constitutivos o en vicios existentes sobre ellos”: Esta expresión hace referencia a las causas y

centra el problema en sus elementos constitutivos, ya sea que estos falten (dando lugar a la omisión) o padezcan vicios o defectos. Maurino (2009, 20) aclara que al hablar de elementos constitutivos se refiere a los que “congénitamente integran el acto”, fijando su atención en el acto procesal en el momento de su realización, y con el objeto de diferenciar la nulidad de otras hipótesis de privación de efectos de los actos, por ejemplo, la caducidad, que provienen de hechos posteriores al acto.

c) “Que potencialmente lo coloca en situación de ser declarado judicialmente inválido: ese estado de nulidad procesal latente puede que no se materialice por subsanación del vicio, por convalidación o porque ha cumplido su finalidad, y el acto procesal concrete de manera perfecta su función idónea, como si no hubiera habido omisión, vicio o defecto alguno. El término “potencialmente” se emplea como equivalente de posibilidad de que pueda suceder. A su vez, la última parte de la definición dada por Maurino, recoge un principio de aceptación unánime, el que consagra que el acto nulo requiere de declaración judicial. Mientras tanto, produce sus efectos.

## ***II. 3 Diferencia de la nulidad con otros institutos jurídicos***

### **a) Diferencia con la ineficacia:**

En primer lugar, tenemos que decir respecto de este tema, que la ineficacia es el género y la nulidad la especie. De esta forma, Rocco (1977, 288) considera que “*la ineficacia es el fenómeno en virtud del cual a un acto o negocio jurídico, que debe cumplir ciertos requisitos, el derecho no le reconoce de ningún modo, o le reconoce sólo en parte, los efectos que le son propios, o le reconoce otros efectos distintos*”. El autor, a su vez, hace la siguiente diferenciación:

- Ineficacia: puede provenir: 1) de una causa intrínseca, cuando falta un elemento esencial del acto, y en ese caso estamos en presencia de lo que se denomina “invalidez”; o 2) de una causa extrínseca, es decir, de un motivo exterior al acto, y ello constituye la ineficacia propiamente dicha.
- Invalidez: puede ser: 1) completa, cuando el acto carece de elementos esenciales provenientes de su misma naturaleza (inexistencia o nulidad

radical); o 2) incompleta, cuando no faltan elementos esenciales, pero tiene algún vicio. Este es el verdadero concepto de nulidad.

Devis Echandía (1984, 695) coincide con el anterior autor, por lo que sostiene que sólo cuando la ineficacia es el resultado de un vicio, se habla de nulidad.

- Inadmisibilidad: esta es una calificación aplicable a los actos de parte que carecen de aptitud para producir efectos jurídicos autónomos (por ejemplo, una demanda que no reúne los requisitos legales es inadmisibile y no nula).
- Nulidad: puede configurarse únicamente en relación con los actos procesales susceptibles de producir efectos jurídicos autónomos (por ejemplo, actos emanados de un órgano judicial).

#### **b) Diferencia con la caducidad:**

Maurino (2009, 22 y ss.), citando a Bartolini Ferro (1960, 71-72), enumera las diferencias entre ambos conceptos:

1.- La primera diferencia se encuentra en que:

- la nulidad proviene de un vicio del acto en sí, en su entidad;
- mientras que la caducidad es extraña al acto y se refiere al comportamiento externo del sujeto procesal.

2.- La segunda diferencia, derivada de la anterior, señala lo siguiente:

- La nulidad es un concepto objetivo (relacionado con el acto procesal).
- La caducidad es un concepto subjetivo (relacionado con el sujeto procesal).

3.- La tercera diferencia, es en cuanto a la forma de producirse:

- La nulidad debe ser declarada judicialmente
- La caducidad se produce de pleno derecho

4.- La cuarta diferencia consiste en que:

- La nulidad se refiere al acto ya realizado
- La caducidad es con respecto a un acto a realizarse. Al respecto Carnelutti (1944, 490) sostuvo, que caducidad y nulidad se asemejan porque una y otra son expresiones de la ineptitud de un acto para

producir determinados efectos. Es decir, una y otra expresan la eficacia consumativa del tiempo sobre los efectos del acto.

### **c) Diferencia entre el acto nulo y el acto inexistente:**

Respecto de este tema, la doctrina se haya dividida, ya que algunos autores aceptan la distinción, mientras que otros no le asignan valor alguno a la inexistencia.

1. – Posición que acepta el acto inexistente y su diferencia con el acto nulo. Así, para Chiovenda (1936, 35 y ss.), esta distinción tiene importancia en el proceso de forma efectiva y da como ejemplo de acto inexistente, una sentencia dictada por quien no es juez. Además, el citado autor señala como pautas diferenciadoras, referidas sobre todo a la relación jurídico procesal, las siguientes: a) en caso de inexistencia no hay obligación de resolver. Si la hay en el supuesto de acto nulo; 2) la inexistencia no hace nacer la litispendencia. La nulidad sí.

Por su parte, Rocco (1977, 286 y ss.) reputa inexistente el acto que carece de los elementos mínimos requeridos para existir como acto. Como ejemplo menciona la sentencia carente de firma. Sostiene que ese acto adolece de nulidad radical y puede tener permanencia jurídica.

A su vez Palacio (1983, 153) puntualiza, que es interesante realizar la siguiente distinción:

- El acto inexistente no produce efectos jurídicos y no requiere expresa declaración judicial y, si fuera el caso, esa declaración puede hacerse sin límite de tiempo. El acto nulo requiere de ser invalidado y puede ser convalidado.
- El acto inexistente puede ser invocado incluso por quien dio lugar al vicio. El acto nulo sólo por quien es parte legitimada o posee interés legítimo. Para este autor, la cuestión de la inexistencia se reduce, en definitiva, a la confrontación del acto respectivo con la posibilidad de su acatamiento (vigencia).

2.- Posición que no acepta el acto inexistente. Para esta corriente, la inexistencia se refiere a la vida misma del acto en el procedimiento. Plantea una cuestión preliminar a su validez, cual es la de su existencia jurídica. Así,

Couture (1958, 376) excluye terminantemente el acto inexistente del campo de las nulidades procesales. No es posible, sostiene, hablar de desviación, ya que se trata de algo que ni siquiera ha tenido la aptitud para estar en el camino.

Maurino (2009, 28-29) se enrola en esta corriente o posición, sosteniendo que no tiene categoría de acto sino de un “simple hecho”. Pero estos hechos pueden darse en el proceso, por ejemplo, es un acto procesal el supuesto de un escrito de demanda al que le falte la firma del letrado. Sin embargo, presentada al tribunal, genera una actividad del órgano jurisdiccional que por mínima que sea, y cualquiera sea el modo en que se concrete, deberá fulminar a ese “no acto” con la sanción de ineficacia. Además para este autor, la declaración del acto inexistente hay que situarla en una categoría distinta de las nulidades procesales: está sujeto a una declaración de “*hipernulidad o nulidad radical*”.

3.- Teoría ecléctica. Dentro de esta corriente se hallan los autores que sostienen que la teoría de la inexistencia, en principio, es ajena a las nulidades procesales, pero tiene importancia en lo que concierne a la constitución de la relación procesal. Palomares (1970) argumenta respecto de esto, que la relación procesal puede no existir por faltar el acto constitutivo o porque no existe notificación de la demanda. En estos supuestos hay un problema de inexistencia, no de nulidad.

#### **II. 4. Clasificación de las nulidades procesales**

Una primera clasificación es la realizada por Chiovenda (1936, 31 y ss.). Este autor distingue entre “nulidad”, cuando el defecto del acto es de tal naturaleza que deba declarárselo de oficio, y “anulabilidad”, cuando solo la parte puede hacerlo valer.

Por su parte Couture (1958, 377 y ss.), dentro de los actos nulos, distingue dos categorías basando la distinción en la invalidez y convalidación del acto procesal. Así, tendríamos “acto absolutamente nulo”, que es el irregular en grado sumo que no puede ser convalidado, pero necesita ser invalidado; y “acto relativamente nulo”, que es el apenas irregular, que puede ser convalidado, pero admite ser invalidado.

Devis Echandía (1984, 690 y ss.), respecto de este tema, realiza la siguiente clasificación de las nulidades procesales: a) Según que puedan o no convalidarse por la actitud de las partes, serán “sanables o insanables”; b) Según que el juez pueda declararlas o no de oficio, serán “absolutas” o “relativas”; c) Según que afecten a la totalidad del proceso o a una parte de él, pueden ser “totales” (falta de competencia) o “parciales”, y estas últimas pueden afectar a parte del proceso (el trámite de un incidente) o a un solo acto procesal (una diligencia de prueba), y e) según se extiendan o no al trámite posterior al juicio, pueden ser “extensibles” o “no extensibles”.

Por último citaremos a Lascano (1920, 55), quien realiza la clasificación de las nulidades procesales en relación de las formas, y así distingue entre “nulidades sustanciales”, que son las que surgen de la violación de las formas esenciales del proceso, necesarias para que exista *litis* válida, y “nulidades accidentales o secundarias”, derivadas de la transgresión de formas secundarias que no hacen a la esencia del acto.

## ***II. 5. Naturaleza de las nulidades procesales***

Afirma en su obra Couture (1958, 391 y ss.), que en principio, en el derecho procesal, toda nulidad es “relativa”, entendiéndose por ello, que son convalidables.

Se dice en principio, porque la regla general no impide que el legislador consagre “nulidades absolutas” que no se confirmen con el consentimiento. Además, hay nulidades producidas por determinados vicios sustanciales, como por ejemplo el dolo, el fraude, la simulación, etc., para cuya declaración se prescinde del requisito de la convalidación. Debido a esto, se han originado dos corrientes doctrinales divergentes. Por un lado, la *posición que no admite excepciones*, representada entre otros por Alsina, Palacio y Podetti. Así, este último sostiene (1955, 480 y ss.) que toda nulidad procesal, incluso las llamadas de orden público (incompetencia, organización del tribunal), puede subsanarse.

Por otro lado, encontramos la *posición que admite excepciones*. Para esta corriente, el principio de que toda nulidad procesal es relativa admite algunas excepciones. Las causas de excepción difieren. Así tenemos:

1.- Nulidades absolutas previstas por el legislador: esta es la tesis sostenida por Couture (1958, 390 y ss.). Para este autor, en principio, todas las nulidades procesales son convalidables pero con la excepción de las nulidades absolutas previstas por el legislador. Y esto porque, al pertenecer a la competencia legislativa, la regulación del régimen de las nulidades procesales debe atenerse a las exigencias políticas y sociales de cada situación determinada.

2.- Normas de interés público. En este caso, no se convalidan las violaciones de normas cuyo mantenimiento responde a un interés público.

3.- Preceptos de carácter imperativo. Al ser considerados como causa de excepción, se da como ejemplo la constitución del tribunal.

4.- Normas que contienen un requisito de forma absoluta. En este caso, la convalidación depende de *“la naturaleza de la norma que prescribe el requisito formal. Si la forma es absoluta, la falta es insubsanable; si la forma es dispositiva, cabe la subsanación”* (Prieto Castro y Ferrándiz, 1973, 381).

5.- Normas de orden público. Aquí cabe la idea consagrada en el Código Procesal Civil y Comercial de Santa Fe (artículo 128, in fine), donde se establece que esta clase de normas no se consienten en sus transgresiones por el silencio de las partes. Sólo las sana la cosa juzgada (Maurino, 2009, 36 y ss.).

## **II. 6. Las causas de las nulidades procesales: los vicios**

Los códigos de procedimiento se refieren en general, a los “vicios formales”. Pero la jurisprudencia y la doctrina han ampliado, en general, este panorama limitativo y lo han extendido a los llamados “extraformales”.

Así, según Rocco (1977, 279), los vicios pueden referirse a los sujetos, a la voluntad de los sujetos, a la no correspondencia entre el contenido y la forma del acto y a la forma. Por otro lado, Devis Echandía (1984, 684) clasifica los vicios en: a) errores de contenido, que se refieren a la legalidad y justicia del

acto del juez, y b) vicios de forma, que afectan a la validez del acto, en proporción al grado de su importancia. Dentro de ellos se distinguen los vicios “trascendentes”, que perjudican la validez del acto, y los vicios “intrascendentes” que no la perjudican.

Respecto de la concepción amplia, que es la que prevalece actualmente, cabe dilucidar si se aceptan los “vicios sustanciales”, es decir, los referentes al contenido del acto en su aspecto interno, y en tal caso, cuál sería la conducta observable respecto al error, dolo, violencia, fraude, etc. Así, Podetti (1955, 199 y ss.), aclara el panorama cuando sostiene que en el acto procesal se presume que existe voluntad y dicha presunción proviene de la naturaleza del proceso, de la presencia del magistrado que lo garantiza. En consecuencia: a) No puede admitirse la ignorancia como vicio, máxime si se tiene en cuenta la existencia del patrocinio letrado; b) Tampoco cabe aceptar el error de derecho; c) El error de hecho puede ser causa de nulidad, más aún si proviene del dolo de la contraria que ha inducido a engaño; d) La intimidación material o moral es un vicio nulificante, pero con poca posibilidad de darse en el proceso, por la presencia del magistrado; e) El dolo, unilateral o bilateral, vicia el acto procesal. Y en lo que respecta a la segunda cuestión planteada, si pueden convalidarse estos vicios, Podetti (1995) señala que, en general, cualquier vicio puede subsanarse. Por el contrario, Roberto Berizonce (1967, 38) no admite la convalidación cuando se trata de vicios sustanciales.

Por último, cabe preguntarse si ante la falta de legislación procesal sobre esta clase de vicios, cabe la aplicación supletoria de las normas del derecho sustantivo. Palacio (1983, 29 y ss.), sostiene al respecto la no aplicación de las normas del derecho civil, debiendo regirse exclusivamente por las normas referentes a la impugnación de los actos procesales afectados de nulidad. Coinciden con él, Devis Echandía y Podetti. En cuanto a los vicios de la voluntad, Carnelutti (1944) admite la vigencia supletoria de la ley sustancial. Por su parte, el citado autor Berizonce (1967, 40) es partidario de la aplicación a los vicios sustanciales, de las normas del Código Civil, pero con ajuste a los principios de las nulidades procesales, y excluye en esta hipótesis, el requisito de la convalidación.

III. Los principios que rigen los presupuestos de las nulidades y las reglas de interpretación

### **III. 1. Los principios de especificidad y finalidad**

El primer requisito para la declaración de las nulidades, es que el acto procesal se haya realizado en violación de las prescripciones legales, sancionadas bajo pena de nulidad. “No hay nulidad sin ley específica que la establezca”, sostiene Couture (1958, 388), enunciando esta regla básica que concreta el principio rector de este presupuesto llamado “especificidad o legalidad”. No obstante, cabe aclarar respecto del mismo, que no basta con que la ley prescriba una determinada formalidad para que su omisión o defecto origine la nulidad del acto o procedimiento, sino que ella debe ser expresa y específica.

Este principio fue aceptado tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, como así también en los códigos de procedimientos, pero con atenuaciones.

En cuanto a los antecedentes del mismo, en el derecho romano la violación de cualquier regla procesal importaba su nulidad. En el francés, anterior a la sanción del Código, las nulidades dependían de la apreciación de los magistrados y se las llamaba “conminatorias”. Pero el Código de Procedimientos de 1806 reaccionó contra los abusos de este sistema y consagró en el artículo 1030 el principio inverso, antecedente inmediato del presupuesto de legalidad, al expresar: “*Ningún acto de procedimiento puede ser declarado nulo, si la nulidad no está establecida formalmente por la ley*”. Más tarde la jurisprudencia y, después, la ley se encargaron de moderar la norma citada, receptando la regla de que “no hay nulidad sin daño” (Maurino, 2009, 40 y ss.).

En el derecho procesal moderno, el principio de especificidad o legalidad funciona atenuado, integrándose con el “principio de finalidad” o de finalidad incumplida. No basta la sanción legal sino que es necesario que el acto no haya cumplido el fin al cual iba dirigido. Así, no procede la nulidad procesal, no

obstante la irregularidad de que pudiera adolecer, si ha logrado cumplir la función a la que estaba destinado.

Por otra parte, se sostiene en doctrina (Carlos, 1946), que este principio en análisis no puede imperar en forma absoluta ya que tiene el inconveniente de que el legislador no puede prever todas las situaciones en forma minuciosa. Se vería obligado a elaborar un catálogo interminable de nulidades procesales.

Dentro de las pautas atenuadoras del principio de especificidad, se pueden mencionar las siguientes:

1. *Disposición prohibitiva asimilada a la nulidad expresa*: equipara a las nulidades expresas, las derivadas de disposiciones imperativas. Por ejemplo, las expresiones “no será permitido”, “es inadmisibile”, “no podrá”, son suficientes para que el juez pueda pronunciar la nulidad, aunque ésta no esté prescripta en forma expresa. La misma se halla consagrada en el Código Procesal Civil y Comercial de Santa Fe, artículo 124.

2. *Omisión de elementos sustanciales del acto*: a falta de un texto imperativo, se faculta al juez para declarar la nulidad cuando se ha omitido un elemento sustancial en la ejecución de un acto. Se trata de las llamadas nulidades implícitas.

Entre los Códigos procesales que han recogido este principio de sustancialidad se encuentra el de Santa Fe, que en el artículo 124, 2ª. Parte, expresa: “*Sin embargo, la omisión de un elemento sustancial autorizará al juez apreciando las consecuencias materiales y jurídicas que se hayan derivado, a pronunciar la nulidad, aun a falta de toda sanción expresa*”; como así también, el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba, aunque referido al recurso de nulidad, establece una previsión similar en su artículo 362 (Maurino, 2009, 42).

Así, en un fallo dictado por la Cámara de Familia y Sucesiones de San Miguel de Tucumán<sup>3</sup>, se ha resuelto

*“Conforme surge de reiterado informes psicológicos, se destaca y subraya que fue abandonada por su madre; no obstante ello, con sus limitados recursos,*

---

<sup>3</sup>Cam.Nac.Fam.y Suc.San Miguel de Tucumán, Sala 1, “D.D.M.I.N.M. H c/ M.G. s/ Depósito/Protección de Persona”, 8/10/2014, Id Infojus FA 14240072.

*ella quiso mantener el vínculo con sus hijos. Al respecto la C.I.D.H, en la opinión consultiva 17/2002 sobre "Condición jurídica y derechos humanos del niño" dejó sentado que el niño tiene derecho a vivir con su núcleo familiar, salvo que existan razones determinantes, en función de su interés superior, para separarlo, lo cual debe ser excepcional y, preferentemente, temporal. A su vez, la evaluación debe realizarse a partir de los daños o riesgos reales y no de especulaciones; por lo que no son admisibles los estereotipos o consideraciones de características personales de los padres. Tampoco es admisible la preferencia en base a ciertos conceptos tradicionales de familia. También es cierto que la Corte Interamericana hace referencia a la celeridad en los trámites judiciales y administrativos en donde se encuentren involucrados derechos de los niños, sobre todo en los casos de custodia de menores; pero ello no implica cercenar derechos, y menos aún los de una progenitora presente.*

*Esta inobservancia de las formas por parte de la juez trae aparejada la nulidad de las actuaciones (art. 165/166 C.P.C.T). Existe una alteración en la estructura esencial del proceso.”*

Otro fallo que aplica el principio en examen, fue el dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial de San Juan, Sala 3<sup>4</sup>, el que en su parte pertinente reza:

*“Siendo condición de validez de los fallos judiciales que sean fundados y constituyan derivación razonada del derecho vigente, con aplicación de las circunstancias comprobadas de la causa, ello exige e implica el resguardo de la garantías constitucionales del debido proceso, de defensa en juicio y de igualdad ante la ley. Entiendo que en el caso, la omisión de la etapa procesal referida es de por sí suficiente para anular la sentencia del a-quo, al adolecer de un vicio de construcción sustancial que la descalifica como acto*

---

<sup>4</sup>Cám.Nac.Apel.Civ. y Com. San Juan, Sala 3, “Pavón, S. c/ Esteybar Electromecánica S.A. y otros s/Daños y Perjuicios”, 30/04/2014, Id Infojus SU 50008947. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/nulidad-sentencia-llamamiento-autos-falta-notificacion-su50008947/123456789-0abc-defg7498-0005soiramus>

*jurisdiccional, vicio que no logra sanear el llamamiento de autos para resolver. Así lo Juzgo.*

*"La violación de la garantía constitucional del debido proceso torna nula la sentencia impugnada. El artículo 9 de la Constitución Provincial consagra el derecho de defensa con amplitud superlativa, lo cual conlleva a la fulminación de los pronunciamientos judiciales que lo vulneran.*

*"Corresponde descalificar como acto jurisdiccional válido el fallo que confirma una sentencia de primera instancia dictada en manifiesta omisión a trámites procesales expresamente establecidos en resguardo del derecho de defensa de las partes -en el caso, la apertura a prueba sobre hechos controvertidos- cuando el pertinente llamamiento de autos para sentencia no fue notificado en la forma prescripta por la ley procesal que rige el caso".*

*En definitiva, la omisión de una etapa procesal prevista en resguardo del derecho de defensa (art. 446 del C.P.C.) afecta la estructura del proceso y constituye un vicio de importancia tal que invalida a la sentencia dictada, como natural consecuencia de la aplicación del principio rector emanado del art 33 de la Constitución Provincial "Es inviolable la defensa de la persona y de los derechos en todo procedimiento judicial o administrativo.*

*Esta garantía no admite excepciones". Recuerdo que tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación "La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho o el apego a la letra no desnaturalice la finalidad que ha inspirado su sanción".*

*Si bien no corresponde la declaración de nulidad por la nulidad misma, en la especie, la sentencia dictada con omisión de una etapa del proceso cuya inteligencia radica precisamente en la garantía del derecho de defensa e igualdad de las partes, lleva necesariamente a la declaración de su nulidad e invalidación como acto jurisdiccional, no siendo subsanable la misma por vía del tratamiento de la apelación.*

*En consecuencia propicio dejar sin efecto el proveído de fecha 18/10/11 y en consecuencia declarar la nulidad de la sentencia de autos, resultando*

*innecesario el análisis de los siguientes agravios expresados por la demandada.”*

En cuanto al principio de finalidad, el mismo ha nacido del principio finalista de las formas (llamado también de instrumentalidad). La misión de las nulidades no es el aseguramiento por sí de la observancia de las formas procesales, sino el cumplimiento de los fines a ellas confiados por la ley. La nulidad procesal, precisamente, tiene lugar cuando el acto impugnado vulnera gravemente la sustanciación regular del procedimiento, o cuando carece de algún requisito que le impide lograr la finalidad natural, normal, a que está destinado, sea en su aspecto formal, sea en cuanto a los sujetos o al objeto del acto (Vázquez Ferreira, 1997, 360).

Este principio, de este modo, implica que los actos procesales serán válidos en tanto se hayan realizado de cualquier modo apropiado para la obtención de su finalidad, entendiéndose por la misma que el acto haya cumplido su efecto real, conforme explica Berizonce (1967, 21 y ss.). Tanto Palacio (1983) como Podetti (1955) coinciden en que la finalidad última es la de asegurar la garantía de defensa en juicio. A su vez, tiene consagración legislativa en la mayoría de los códigos procesales. Por ejemplo, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece en su artículo 169:

*“Ningún acto procesal será declarado nulo si la ley no prevé expresamente esa sanción (principio de especificidad).*

*Sin embargo, la nulidad procederá cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para la obtención de su finalidad.*

*No se podrá declarar la nulidad, aun en los casos mencionados en los párrafos precedentes, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad a que estaba destinado.”*

Si analizamos la norma transcripta, vemos entonces que el principio finalista consta de una doble formulación vinculada a la eficacia del acto (Alcalá Zamora y Castillo en Maurino, 2009, 43): Por un lado, no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad del acto, si éste, no obstante su defecto, ha logrado la finalidad a que estaba destinado (función atenuadora e integradora);

y por otro, al no haber sanción legal específica, puede declararse la nulidad cuando el acto no ha cumplido su finalidad (función autónoma).

La jurisprudencia es profusa en lo que respecta a los aspectos relativos a este principio. En el supuesto de omisión de elementos sustanciales, se ha llegado a la siguiente conclusión en la causa “Sarmiento Giugni s/ Rec. de Casación”<sup>5</sup> del año 2014:

*“El defecto advertido tiñe de nulidad la fundamentación del fallo en lo que hace a la materialidad del hecho en los términos del art. 123 del C.P.N, porque las conclusiones al respecto se han tomado en base a fundamentos parciales que omitieron arbitrariamente prueba conducente.”*

*“A la hora de resolver sobre el aspecto subjetivo del hecho imputado, es decir tener por demostrado que el acusado al menos sabía que transportaba droga, el tribunal omitió la valoración de prueba de descargo conducente, lo que era indispensable para arribar a una resolución válida. Es cierto que el tribunal no está obligado a tratar todas y cada una de las pruebas o alegaciones que se le proponen. Pero la declaración del único testigo presencial del encuentro entre el imputado y aquella persona que le habría encomendado el flete, era insoslayable. El defecto advertido tiñe de nulidad la fundamentación del fallo en lo que hace a la materialidad del hecho en los términos del art. 123 CPPN, porque las conclusiones al respecto se han tomado en base a fundamentos parciales que omitieron arbitrariamente prueba conducente. (Dres. Cabral, Figueroa y Gemignani).”*

Respecto de la correcta citación a la demandada, es una formalidad sustancial cuya violación acarrea nulidad. Así, se ha decidido:

*“La citación al demandado debe sujetarse a las reglas generales establecidas para la notificación y a las particulares por la persona del demandado. La supuesta notificación al Ministerio de Salud hecho en*

---

<sup>5</sup> Cà.m.Fed.Cas.Penal, Cap. Fed., “Sarmiento Giugni, L.F. s/Recurso de casación”, 11/06/2014, Id. Infojus FA 14261198. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-federal-casacion-penal-federal-ciudad-autonoma-buenos-aires-sarmiento-giugni-luis-eduardo-rec-casacion-fa14261198-2014-06-11/123456789-891-1624-1ots-eupmocsollaf>

*contravención a los lineamientos del código de rito acarrea como consecuencia la sanción de nulidad.”<sup>6</sup>*

También, la idoneidad del perito es condición de validez de la pericia. Esto lo podemos apreciar en la siguiente decisión de la Cámara de Apelaciones del Trabajo de la Ciudad de Trelew, Sala A, que ha resuelto:

*“El art. 477 C.P.C.C. fija reglas para la apreciación de la fuerza probatoria del dictamen pericial, concordantes con la establecida en el art. 386 del mismo ordenamiento pero contemplando a la vez las características específicas de este medio probatorio. Entre esos cartabones figura el de la competencia del dictaminante, esto es su idoneidad para pronunciarse sobre los puntos de peritación fijados, comprendidos en un campo del saber de su incumbencia profesional, dentro del cual se supone al perito dotado de conocimientos en función de su título habilitante. Más si el perito se expide acerca de algún punto que no pertenece al ámbito de su incumbencia -en el caso un perito médico traumatólogo que se exployó sobre supuestas dolencias psiquiátricas de la víctima-, su opinión resulta descartable. No obsta a esta conclusión la circunstancia que el dictamen no haya sido atacado de nulidad por ausencia de incumbencia del experto designado, pues ello no cancela el deber de los magistrados de apreciar la fuerza convictiva de la pericia en oportunidad de dictar sentencia, momento preciso en que la experticia ha de ser valorada, y ese análisis importa tener en cuenta la competencia del perito. (Del voto del Dr. Velázquez)”<sup>7</sup>*

### **III. 2 El principio de trascendencia**

Otro de los requisitos básicos para que sea procedente la declaración de nulidad de un acto procesal, es la existencia de perjuicio y el interés jurídico en

---

<sup>6</sup>Cám.del Trabajo y Minas-Sgo. Del Estero, “Carabajal de Coronel, B. c/Ministerio de Salud s/ Accidente de Trabajo”, 14/02/1996, Id. Infojus: FA96220353. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-trabajo-minas-local-santiago-estero-carabajal-coronel-bonifacia-jesus-ministerio-salud-accidente-trabajo-etc-fa96220353-1996-02-14/123456789-353-0226-9ots-eupmocsollaf>

<sup>7</sup>Cám. Nac. Apel. del Trabajo-Trelew, Sala A, “Valenzuela, A. c/ UNILAN Trelew S.A. s/ Accidente de Trabajo”, 30/07/2009. Id Infojus: SU 90000841. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/apreciacion-prueba-dictamen-pericial-suq0000841/123456789-0abc-defg1480-000qsoiramus>

su declaración. Este presupuesto deriva de la antigua máxima “*pas de nullité sans grief*”, que significa que “no hay nulidad sin daño o perjuicio”; por lo tanto, el mismo indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad misma, o para satisfacer pruritos formales (Couture, 1958, 390).

De lo expuesto se deriva, que el principio de trascendencia radica en que la nulidad sólo pueda ser declarada cuando haya un fin que trascienda la nulidad misma, tal como enseña Couture (1958, 390).

Maurino (2009, 52 y ss.), describe en su obra las condiciones de este requisito de las nulidades:

- *Alegación de daño o perjuicio sufrido.* Significa que quien alega la nulidad procesal debe mencionar expresamente las defensas que se ha visto privado de oponer (artículo 172, C.P.C.C.N), o que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, ya que toda sanción nulificatoria debe tener un fin práctico y no meramente teórico. Debe señalarse, entonces, cuál es el perjuicio real ocasionado, no bastando una invocación genérica.
- *Prueba del perjuicio.* En relación con lo anterior, debe acreditarse la existencia de un perjuicio cierto e irreparable. El fundamento de esta exigencia de demostración del daño, es la necesidad de diagnosticar jurídicamente si la irregularidad ha colocado o no a la parte impugnante en estado de indefensión práctica. En este sentido, el perjuicio debe ser cierto, concreto y real, ya que las normas procesales sirven para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar los procesos.
- *Interés jurídico que se procura subsanar.* Los impugnantes deben individualizar y probar cuál es el interés jurídico que se pretende satisfacer con la invalidez que propugnan, es decir, se debe establecer por qué se lo quiere subsanar. Respecto de esto, la jurisprudencia y la doctrina han coincidido uniformemente. Así, se ha sostenido que es aconsejable que cuando se alegan y prueban tanto el perjuicio sufrido como el interés jurídico, con la indicación concreta de las defensas que el impugnante se ha visto privado de

oponer, éstas se planteen de forma subsidiaria para el supuesto de que progrese la acción.<sup>8</sup>

No obstante, en casos excepcionales no son necesarias la mención y la acreditación del perjuicio. Para Palacio (1983, 46) serían los casos en que la nulidad se declara de oficio, porque en este supuesto, el juez debe limitarse a verificar la irregularidad y a presumir la existencia del perjuicio; para Alsina ((1961, 653 y 658), en cambio, no se aplicaría el requisito tratándose de vicios de sentencia, o cuando la violación está sancionada por nulidad automática –que serían los casos de nulidades esenciales que afecten el derecho de defensa-.

En cuanto a la consagración legislativa de este principio de trascendencia, podemos decir que el mismo ha sido recepcionado en todos los códigos procesales pero con algunas variantes entre los mismos. Así, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 172, puntualiza con amplitud que la parte impugnante *“deberá expresar el perjuicio sufrido del que derivare el interés en obtener la declaración y mencionar, en su caso, las defensas que no ha podido oponer”*. Por su parte, el Código Procesal Civil y Comercial de Santa Fe, prevé en su artículo 126: *“La nulidad de un acto o procedimiento sólo podrá declararse cuando la violación de la ley hubiese producido un perjuicio que no pueda ser reparado sin la declaración de nulidad”*. Es decir que la ley santafesina, exige el perjuicio y su irreparabilidad por otro medio. El de Córdoba, específicamente en el artículo 365 ter, puntualiza: *“La nulidad se declarará a petición de parte, quien al promover el incidente deberá expresar el perjuicio sufrido del que derivare el interés en obtener la declaración, y mencionar las defensas que no ha podido oponer”*.

Es importante destacar, respecto de este presupuesto en estudio y citando a Couture (1958, 390), que el requisito del perjuicio sufrido y el interés jurídico están íntimamente vinculados al adecuado ejercicio del derecho de defensa en juicio, interpretándose, además, el daño como una restricción a las garantías del debido proceso. En este sentido, el principio está ligado

---

<sup>8</sup>CNCiv., Sala A, 30/5/89. LL, 1990-A-66. Citado por Maurino, A.L., *Nulidades Procesales*, 3ª. Ed., Astrea, Buenos Aires, 2009.

irremediablemente al de finalidad, ya que lo que se persigue, en definitiva, es garantizar el derecho de defensa.

En cuanto a la jurisprudencia, podemos decir que este principio ha sido receptado de forma unánime por nuestros tribunales. Podemos citar, a título de ejemplo, casos en que se ha hecho aplicación del mismo:

- *“En el sub lite, el apoderado de la demandada deduce incidente de nulidad de todo lo actuado desde el proveído que ordena la notificación ministerio legis de la nueva integración del Tribunal, hasta la sentencia definitiva recaída en la causa inclusive. Justifica la temporalidad de su planteo y argumenta que el perjuicio lo constituye el hecho de que no ha tenido la posibilidad de recusar la integración del Tribunal que ha dictado la sentencia, vulnerándose el derecho de defensa en juicio y del debido proceso.*

*En definitiva peticona se dicte la nulidad de lo actuado y se disponga dictar sentencia de acuerdo a la integración y sorteo anterior a la asunción del nuevo ministro titular.*

*La Sentencia Definitiva dictada en autos le ha sido notificada al incidentista mediante cédula al domicilio constituido, donde se consigna expresamente la integración del Tribunal emisor del fallo, con fecha 18/07/08. Desde dicha notificación expresa debe computarse el plazo previsto en el Art.170 del CPCC, de aplicación supletoria por imperio del Art.18 de la Ley 4642, razón por la cual el planteo nulidicente resulta extemporáneo al haberse deducido recién con fecha 08/08/08”*

*“En materia de nulidades procesales rige el axioma de que "no hay nulidad por la nulidad misma", en virtud del principio de trascendencia, que impone a quien invoca la nulidad que alegue y demuestre que el vicio que denuncia le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable, que no puede subsanarse sino con el acogimiento de la sanción.*

*En efecto, no es suficiente para la viabilidad de la declaración de nulidad, la invocación genérica de haberse quebrantado las formas del juicio, sino que debe existir y demostrarse el agravio concreto y de*

*entidad suficiente. No hay nulidad en el sólo interés de la ley, porque las formas procesales no constituyen un fin en sí mismas, sino que sólo son los instrumentos de que se vale el legislador para asegurar la defensa en juicio de las personas y de los derechos y, en su caso, para enmendar perjuicios efectivos. “Corte de Justicia, San Fernando del Valle de Catamarca, 17/09/2008<sup>9</sup>*

- *“El principio de trascendencia en materia de nulidades procesales implica que el nulidicente al promover el incidente debe expresar el perjuicio sufrido y las defensas de que se ha visto privado oponer, que ponga de relieve el interés jurídico lesionado. Ambos recaudos deben ser demostrados, ya que es preciso que la irregularidad haya colocado a la parte en estado de indefensión, pero no teórica, ni abstracta, sino que ha de ser concreta y efectiva. De no hacerse así cabe presumir que las actuaciones cumplidas no le han causado perjuicio alguno. La apuntada carga procesal no se satisface con la mera invocación genérica de que se ha violado el derecho de defensa en juicio, pues ello no da cumplimiento alguno a la norma del artículo 172 del Código Procesal. “<sup>10</sup>Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Formosa, 31/08/1999*
- *“Todo el régimen de nulidades esta signado por el principio de trascendencia, consagrado por el artículo 166 de la ley ritual, que implica la necesidad de alegar la existencia de un perjuicio cierto e irreparable que se puede subsanar con la nulidad.”<sup>11</sup>*

---

<sup>9</sup>Corte de Justicia, Catamarca, “Muñoz, R.C. c/ Poder Ejecutivo de Tinogasta s/Acción de Amparo”, 17/09/2008, Id. Infojus FA08300143. Disponible en:

<http://www.infojus.gob.ar/corte-justicia-local-catamarca-munoz-rosa-cleotilde-poder-ejecutivo-ciudad-tinogasta-intendente-sr-simon-quintar-accion-amparo-incidente-nulidad-fa08300143-2008-09-17/123456789-341-0038-0ots-eupmocsollaf>

<sup>10</sup>Cám. De Apel. Civ. y Com., Formosa, “Sucesores de Ho de Dalmaso, G. y Dalmaso, J.L., Rafael s/ Daños y Perjuicios”, 31/08/1999, Id Infojus FA 99250059. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-apelaciones-civil-comercial-local-formosa-sucesores-ho-dalmaso-girazulma-dalmaso-jose-luis-transporte-san-jose-codutti-rafael-quien-resulte-responsable-danos-perjuicios-incidente-ejecucion-honorarios-fa99250059-1999-08-31/123456789-950-0529-9ots-eupmocsollaf>

<sup>11</sup>Cam.de Apel. Civ. y Com, Paraná, Entre Rios, Sala II, “Mizawak, J. s/Sucesorio-Incidente de Administración-Incidente de Nulidad”, Id. Infojus FA94080084. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-apelaciones-civil-comercial-local-entre-rios-jorge-mizawak->

- *“Que si bien es cierto que las decisiones que decretan o deniegan nulidades procesales, máxime en el marco de una ejecución, no constituyen -como regla general sentencias definitivas en los términos del art. 14 de la ley 48, corresponde hacer excepción a este principio si con lo resuelto se ocasiona un agravio que, por su magnitud y de acuerdo con las circunstancias de hecho, resulta de imposible reparación ulterior (Fallos: 315:2584).”CSJN, 30/04/1996<sup>12</sup>*

### **III. 3. El principio de convalidación**

Pese a existir los requisitos que hemos enumerado en el punto anterior, puede aún no ser posible la nulidad. Es indispensable, además, que la omisión o el acto defectuoso no hayan sido convalidados expresa o tácitamente. En esto coinciden tanto Alsina (1961) como Podetti (1955) y la doctrina en general.

Por regla general, la irregularidad de un acto procesal es susceptible de convalidarse mediante el consentimiento de la parte a quien ella perjudica. Esto es consecuencia del carácter relativo que revisten las nulidades procesales. Los actos supuestamente viciados, se consolidan si no se los ataca en tiempo hábil y precluye con ello el derecho a solicitar la invalidez del procedimiento. (Palacio, 1983, 162 y ss.).

Para Couture (1958, 391 y ss.), en principio, en el derecho procesal civil toda nulidad se convalida por el consentimiento. Y se dice en principio, porque la regla general de convalidación, no impide que el legislador consagre nulidades absolutas que no se confirmen con el consentimiento.

A su vez, la convalidación –como equivalente de confirmación-, puede ser de dos clases: a) Expresa: que se da cuando la parte perjudicada se presenta ratificando el acto viciado; b) Tácita o presunta: que es cuando la parte legitimada para pedir la nulidad, en conocimiento del acto defectuoso, no lo impugna por los medios idóneos -por ejemplo, un incidente o un recurso- en el plazo legal. Si en tiempo y forma se pueden cuestionar las actuaciones y se

---

sucesorio-incidente-administracion-incidente-nulidad-fa94080084-1994-04-27/123456789-480-0804-9ots-eupmocsollaf

<sup>12</sup>CSJN, Recurso de Hecho, “Orquieta, L.M. s/ Ejecución de honorarios”, 30/04/96, Expediente O.201. XXVIII

guarda silencio, esto hace presumir conformidad con el trámite. Razones de economía y de celeridad procesal así lo imponen.

Respecto de si el principio en estudio tiene o no excepciones, encontramos que la doctrina se halla dividida. Así, tenemos el grupo de doctrinarios que no acepta excepciones al principio de convalidación. Entre otros integran el mismo Alsina, Palacio, Podetti y Fassi. Según los mismos, toda nulidad, aunque sea sustancial o se refiera a un trámite esencial de juicio, puede consentirse, ya que en el derecho procesal civil no existen nulidades absolutas de acuerdo a la acepción que esta palabra tiene en dicho derecho. Además la jurisprudencia, mayoritariamente, adhiere a esta postura, pronunciándose por la no existencia de nulidades absolutas (Maurino, 2009, 69).

Respecto de la tesis que acepta excepciones al principio de convalidación, en esta posición se encuentran los autores que sostienen que, no obstante el principio general aceptado sobre convalidación de nulidades, existen excepciones. Las causas de las mismas difieren según los criterios doctrinales y jurisprudenciales:

1.- Nulidades absolutas previstas por el legislador: para Couture (1958, 394 y ss.), el fundamento de esta excepción es que pertenece a la competencia legislativa la regulación del régimen de nulidades, en atención a las exigencias políticas y sociales de una situación determinada, existiendo estas nulidades tipificadas legislativamente y constituyendo una excepción a la regla general de la convalidación.

2.- Normas de interés público: según Rosenberg (1955), no se convalidan las violaciones a normas cuyo mantenimiento corresponde a un interés público. Por ejemplo, normas sobre la composición del tribunal o sobre competencia, en tanto no admitan su "prorrogación".

3.- Preceptos de carácter imperativo: destaca que no son convalidables los actos irregulares por inobservancia de preceptos de carácter imperativo (por ejemplo, constitución del tribunal, jurisdicción en razón de la materia). El fundamento es que, de otra manera, se desnaturalizaría el sistema procesal

establecido para dirigir las contiendas o se violarían requisitos constitucionales de importancia.<sup>13</sup>

4.- Normas que contienen un requisito de forma absoluta, en este caso, la convalidación depende de la naturaleza de la norma que prescribe el requisito formal. Si la forma es absoluta, la falta es insubsanable; si la forma es dispositiva, cabe la subsanación (Pietro Castro, 1973).

5.- Normas de orden público. Cabe señalar que las nulidades de orden público no se consienten por el silencio de las partes, a éstas sólo las sana la cosa juzgada. Esto fue receptado en el Código de Procedimientos Civil y Comercial de Santa Fe (artículo 128 *in fine*).

El principio de convalidación ha sido receptado en varios códigos. Por ejemplo, el artículo 170 del CPCCN dice:

*“La nulidad no podrá ser declarada cuando el acto haya sido consentido, aunque fuere tácitamente, por la parte interesada en la declaración. Se entenderá que media consentimiento tácito cuando no se promoviere incidente de nulidad dentro de los cinco días subsiguientes al conocimiento del acto”.*

En el artículo 172 del citado código se proclama, a su vez, que para la declaración de oficio de la nulidad, no debe hallarse consentido el vicio.

La objeción que merece esta normativa, es que solo alude a la no promoción de un medio impugnatorio, el incidente, cuando en realidad tendría que haber sido más extenso (Maurino, 2009, 73).

El Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán, dispone en su artículo 169:

*“No puede pedir la declaración de nulidad de un acto procesal aquel que lo haya consentido, expresa o tácitamente. Se entenderá que hay consentimiento tácito cuando no se reclama la nulidad dentro del término que se establece, según sea el medio de impugnación que corresponda”.*

---

<sup>13</sup>CCivCom Rosario, Sala IV, 26/02/1976, Juris, 51-47; CCivComContAdmFam Villa María, 30/11/92, LLC, 1993-572. Citados por Citado por Maurino, A.L., *Nulidades Procesales*, Ob. Cit., p. 70.

A su vez, el artículo 78 del actual Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba, circunscribe la convalidación al incidente de nulidad, al expresar:

*“El incidente debe ser promovido dentro de los cinco días de conocido el acto viciado. Transcurrido dicho plazo, se entenderá que ha sido consentido por la parte interesada de la declaración de nulidad”.*

La jurisprudencia nacional, se ha pronunciado respecto de este principio. Así, tenemos un fallo de la Sala 2 de la Cámara de Apelaciones Civil y Comercial de la Provincia de San Juan<sup>14</sup>, en el que se sostuvo:

*“En materia procesal no hay nulidades absolutas y todas ellas pueden convalidarse en forma expresa o tácita, pero la posibilidad de convalidación se reduce a los actos que contengan vicios, pero no a los casos de inexistencia.”*

En otro pronunciamiento, pero esta vez de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Santiago del Estero<sup>15</sup>, se expresó:

*“Las formas han sido creadas para beneficio de los justiciables, ellas son una garantía para ellos y deben ser respetadas. Todo ello, no es una creación arbitraria del legislador, sino que garantiza la defensa en juicio. Por lo tanto, la actividad del juez y de las partes en el proceso puede originar irregularidades, defectos o vicios que se reflejan de dos modos diferentes: el error in iudicando y el error in procedendo; aquél apunta a la justicia o al mérito de las decisiones judiciales; y éste se repliega a los déficit de actividad en el proceso.*

*Conforme al principio de convalidación, toda nulidad procesal queda subsanada por el consentimiento.”*

---

<sup>14</sup>Cám.Apel. Civ. y Com.San Juan, Sala 2, “Polizzotto, R.C. y otro c/Olivares, L.C. e Ibaceta, A. s/ Cobro de Alquileres (incidente de nulidad)”, 12/02/1998, Id Infojus FA9828001. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-apelaciones-civil-comercial-mineria-local-san-juan-polizzotto-roberto-carmelo-otro-olivares-luis-cesar-ibaceta-alberto-cobro-alquileres-incidente-nulidad-fa98280001-1998-02-12/123456789-100-0828-9ots-eupmocsollaf>

<sup>15</sup>Cám. Apel. Civ. y Com. Santiago del Estero, “El Oriente c/ Avalos Alcorta, M. s/cobro de pesos”, 28/02/2003, Id. Infojus FA 03220143. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-apelaciones-civil-comercial-local-santiago-estero-oriente-abalos-alcorta-marcelo-cobro-pesos-fa03220143-2003-02-28/123456789-341-0223-0ots-eupmocsollaf>

### **III. 4 Principio de protección**

La nulidad no puede pronunciarse sino a instancia de parte, salvo los supuestos de excepción, en que procede la declaración de oficio por el tribunal.

El principio general, no obstante, es que la nulidad debe ser pedida por el perjudicado (nulidicente), siendo, por tanto, la declaración de oficio de carácter excepcional. En ambos casos, lo que procura salvaguardar la declaración es siempre el adecuado ejercicio del derecho de defensa en juicio, principio de clara raigambre constitucional.

Los requisitos que deben darse, según criterio unánime, para que la parte quede legitimada procesalmente a los efectos de solicitar la nulidad son (Maurino, 2009, 80 y ss.):

a) Que ella no haya originado el vicio o concurrido a producirlo.

El origen de este presupuesto de legitimación lo hallamos en la regla moral "*nemo auditur turpitudinem suam allegans*", que es de aplicación a la teoría general de la nulidad de los actos jurídicos. Esta regla significa que no debe ser escuchado quien se prevalece de su propia torpeza.

b) Que sea la parte perjudicada la que alega la nulidad. Es decir que no puede ser la beneficiada con el vicio. Solo la parte en cuyo interés se ha establecido un requisito podrá articular la nulidad, por la falta de él.

c) Inexistencia de convalidación.

La declaración de nulidad es inadmisiblesi el nulidicente la convalidó expresa o tácitamente. Según Barrios (1980), la convalidación opera ante las irregularidades de los actos procesales, provocando de por sí e inmediatamente la preclusión y adelantando sus efectos cuando la voluntad se exterioriza antes del vencimiento del plazo en el que el nulidicente debe ejercer la carga de impugnar.

Chiovenda (1936) por su parte, señala, que preclusión significa "*la pérdida o extinción o consumación de una facultad procesal, que se sufre por haber ejercido ya válidamente una vez la facultad, con lo que opera la consumación propiamente dicha*". Barrios (1980) agrega que si la convalidación, es por

omisión, opera por mandato de la ley, al producirse la preclusión por inactividad o renuncia del legitimado para deducirla.

Legislativamente, este principio fue receptado en la mayoría de los códigos procesales del país. A modo de ejemplo, podemos decir que el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires dispone en su art.171 -concordando exactamente en número y texto con el CPCCN-, que:

*“La parte que hubiere dado lugar a la nulidad, no podrá pedir la invalidez del acto realizado”.*

El Código Procesal Civil y Comercial de Santa Fe prescribe, en su art.127:

*“la nulidad no podrá ser alegada por quien dio lugar a ella o concurrió a producirla. La violación u omisión de formalidades establecidas en el interés de una de las partes no puede ser opuesta por la otra”.*

Por su parte, el Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Mendoza expresa, en su art.94, ap. 2, que:

*“La nulidad solo puede ser denunciada por el litigante afectado por ella, que invoque interés jurídico en que se declare y que no la provoco”.*

Mientras que el Código de Procedimientos Civil y Comercial de Jujuy prevé en su art. 180:

*“Solo la parte en cuyo interés está establecido un requisito podrá reclamar la anulación de un acto por falta del mismo “(ap.2).*

*“La nulidad no podrá ser alegada por quien dio lugar a ella o concurrió a producirla”(ap. 3).*

### **III. 5. Las reglas de interpretación de las nulidades procesales**

Además de los principios que brevemente hemos reseñado a los fines de este trabajo y que rigen los presupuestos de las nulidades, existen reglas de interpretación de ellas, que han sido consagradas tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

La primera regla es que el criterio de interpretación de las nulidades procesales debe ser restrictivo. Es decir que en la disyuntiva, y siempre que exista duda, debe darse preeminencia a la validez del acto y no a su nulidad.

Así, en un fallo del año 2014, la Cámara de Apelaciones en lo Civil, Comercial y Minería de San Juan<sup>16</sup>, decidió:

*“El recurso resulta desechable atento a que el nulidicente no ha mencionado y, menos aún, no ha justificado cuál es el perjuicio irreparable que las deficiencias procesales le causan y qué defensa o derecho se ha visto privado de oponer.*

*...Es de aplicación en el sub-lite el principio de relatividad de las nulidades procesales, conforme el cual no corresponde decretar nulidades para satisfacer pruritos formales o en el solo beneficio de la ley, porque ello importa, al decir de Couture, convertir al proceso en una misa jurídica...”. Constituye el criterio prevaleciente en la doctrina y la jurisprudencia nacional, habiéndose fijado la estrictez con la que debe ser juzgada la nulidad de los actos procesales.”*

También, el Superior Tribunal de la Provincia de Córdoba sostuvo que:

*“Los preceptos legales sobre la nulidad de los actos deben interpretarse restrictivamente, pues la interpretación extensiva o la aplicación analógica desvirtúan el régimen legal cerrado que está en vigencia.”<sup>17</sup>*

Este criterio de interpretación se deriva del principio de conservación, mencionado anteriormente, que es aquel que consagra la conveniencia de preservar la eficacia, la validez de los actos, frente a la posibilidad de su anulación o pérdida, lo que llevaría a un resultado disvalioso.

---

<sup>16</sup>Cám.Apel. Civ., Com., Minería de San Juan, Sala 3, “Santiago, E. y Notario, E s/Sucesorio- Actuación para elevar a Cámara”, 21/05/2014, Id. Infojus FA 1428061. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/camara-apelaciones-civil-comercial-mineria-local-san-juan-santiago-elvira-notario-edmundo-blas-sucesorio-actuaciones-para-elevar-camara-fa14280061-2014-05-21/123456789-160-0824-1ots-eupmocsollaf>

<sup>17</sup>Trib.Sup.Justicia de Córdoba, Sala Penal, “Díaz, B.S. s/ Sentencia-Nulidad”, 29/05/1981, Id. Infojus FA 81160002. Disponible en: <http://www.infojus.gob.ar/tribunal-superior-justicia-local-cordoba-diaz-blanca-estela-sentencia-nulidad-fa81160002-1981-05-29/123456789-200-0611-8ots-eupmocsollaf>

Otra regla es la que señala que las disposiciones sobre nulidad no admiten aplicación analógica. Esta pauta interpretativa es consecuencia de la anterior. Al respecto expresa Carnelutti (1944, 137 y ss.), que el fundamento de prescindir del procedimiento analógico en orden a las nulidades, radica en que la declaración de éstas puede tener consecuencias bastantes importantes para las partes y aun para el interés público mismo. En función de esta regla se advierte, por ejemplo, que el recurso de nulidad no puede ser ampliado en cuanto a los presupuestos para su otorgamiento y causas por vía de la analogía.

#### IV. Sistemas de nulidades de los actos de procedimiento

##### **IV. 1. Caracterización general de los sistemas**

En doctrina, se destacan cuatro sistemas que han sido considerados por los autores. El primero de ellos, es el romano. El punto de partida fue Roma y la legislación para sus ciudadanos, pero posteriormente, la extensión de los dominios llegó a producir una asimilación entre el ciudadano y el extranjero que obligó a ir ampliando el derecho quiritarario para llegar al *ius Gentium*. En esta evolución, se suelen distinguir dos períodos en lo que al derecho procesal se refiere (Payá, 1984, 26 y ss.): el primero de ellos es el de la *legis actionis* y el segundo, el formulario.

Según Payá (1984, 27), la ruptura del sistema de las acciones de ley se produce en virtud de dos razones: la primera, la lucha entre patricios y plebeyos que obliga a los romanos a aceptar que uno de los cónsules fuera plebeyo. Eso traía como consecuencia que la administración de la justicia no podría ser ejercida en lo sucesivo por los cónsules sino por los pretores. Además, el cosmopolitismo del gran Imperio, obligó a los romanos a poner en conocimiento de los extranjeros las reglas del Derecho, reservadas en principio para los ciudadanos romanos y especialmente para los pontífices. La limitación impuesta a la ciencia del derecho y de las leyes, de este modo impedía a medida que se ensanchaba el imperio el tratamiento con los extranjeros.

Así no se podía seguir, con la presencia de los plebeyos por un lado y la necesidad de proveer justicia a los pueblos conquistados y aun a aquellos extranjeros que comenzaron a habitar Roma, lo que obligó a dos cosas: la primera, la creación del "pretor"; la segunda, la sustitución del sistema de la *legis actionis* por el procedimiento formulario, y finalmente, el llamado extraordinario, que no es más que las normas fijadas por el pretor al asumir su mandato señalando cuál sería el sistema al que se atenderían los procesos. La labor de los pretores, marcaba la existencia de cada uno de ellos, el urbano que resolvía los conflictos entre los ciudadanos romanos y el pretor peregrino destinado a decidir las causas entre los ciudadanos romanos y los extranjeros y de los extranjeros entre sí.

El pretor peregrino fue quien introdujo el procedimiento llamado “formulario”, sobre todo en salvaguarda de los extranjeros que por ignorar la lengua latina, incurrieron muy a menudo en nulidades por el empleo de términos impropios. Es conocido en el derecho romano que el rigor del formulismo se había llevado a tal extremo, que la omisión de una palabra o una sílaba en la fórmula, o el empleo de un término por otro, ocasionaban la nulidad de los actos y la pérdida del derecho (sistema *legis actionis*) (De Santo, 1999, 55).

Este nuevo sistema consistía en obtener del pretor un juicio y una instrucción escrita para cada caso, que recibía el nombre de “fórmula”. Era un procedimiento menos peligroso que el de las acciones de ley, ya que no exigía que las pretensiones de las partes fueran expresadas en términos sacramentales. Pero siempre conservó su carácter estrictamente formalista, con consecuencias graves en los errores que se pudieran cometer. Por lo tanto, el pretor peregrino fue cobrando una importancia tal, que con el tiempo, los pretores urbanos fueron tomando de los edictos del peregrino y de sus decisiones, normas que aplicaron aún a los ciudadanos romanos. Hoy, este sistema se encuentra descartado para tratar las nulidades, ya que el procedimiento está ahora gobernado por principios científicos (Payá, 1984, 30).

El segundo sistema estuvo integrado por el alemán y el inglés. Nos centraremos primero, en el alemán y dentro de éste, fundamentalmente en el adoptado por el Código de Procedimientos Alemán de 1877, con sus distintas modificaciones, especialmente la de 1933. Allí, el juez juega un rol activo e importante actuando en el proceso de forma directa, pudiendo decretar las medidas que conceptúa necesarias para la marcha del proceso, según la libre convicción. Lejos de ser un instrumento, un mero espectador en el proceso, participa en él y lo dirige, evitando así los torcidos trámites y las dilaciones de los litigantes (De Santos, 1999, 60).

La crítica a este sistema, sostiene que el interés de la justicia exige que el juez esté ligado a la ley, ya que el arbitrio judicial es siempre peligroso, porque se deja la posibilidad de que los jueces incurran en abuso de sus facultades. Sin embargo, el artículo 295 del Código Alemán deja librado a las partes interponer nulidades y subsanarla mediante renuncia expresa o solamente con no denunciarlas.

Al comienzo de 1933, como en la actualidad, el procedimiento estaba regido en Alemania por el Código de 1877, con las modificaciones de mayo de 1898 y las resultantes de las leyes de junio de 1905, de junio de 1909, de mayo de 1910 y de junio de 1914, más la de 1944 que no introdujo modificaciones en materia de nulidades (De Santos, 1999, 61).

Este Código, las formas que dicta no son expresamente sancionadas con pena de nulidad. Así, el artículo 253 se contenta con enumerar las menciones que debe contener el acta introductoria de la instancia ante el Tribunal regional (Tribunal de la Primera Instancia), haciéndola preceder de esta sola disposición imperativa: "*Esta acta debe necesariamente contener....*". Además, no hace distinción entre las nulidades de forma y las de fondo de procedimiento. Consagra, sin embargo, dos artículos a ciertas condiciones de fondo del acta de procedimiento: el artículo 56 al defecto de capacidad, el artículo 88 al defecto de procuración y los artículos 230 y 231 a la "*omisión de un acto de procedimiento*", es decir, a las caducidades resultantes de su incumplimiento en el tiempo deseado (preclusión). Distingue, también, "*las excepciones tendientes a impedir el proceso*", en las que establece la excepción de incapacidad y las "*violaciones a las prescripciones relativas a la forma de un acto de procedimiento*". A las primeras, consagra los artículos 274 y 528, a los segundos el artículo 295.

En resumen, el Código de procedimientos alemán hace aparecer los grandes poderes dejados al juez en esta materia: ningún artículo del Código le impone al mismo el pronunciar la nulidad, no está empleada en ninguna parte, lo que permite al juez anular el acto o mantenerlo, dado que la prescripción de la ley se manifiesta a través del verbo "müssen", que es esencialmente imperativo, o el verbo "sollen", que no implica ninguna sanción (estos verbos significan "deber", con los distintos grados de fuerza obligatoria), pero después de haber apreciado: 1º) en lo que concierne a las nulidades de forma, si la parte ha o no conocido o debe necesariamente conocer este vicio; 2º) en lo que concierne a las "*expresiones tendientes a impedir el proceso*", si el demandado encuentra verosímil que sin falta alguna de su parte, no está en estado de proponerlas antes de su defensa al principal (Payá, 1984, 36).

Asimismo, el sistema inglés, se inscribe en aquellos en que el juez posee la facultad total de anular el acto viciado con la sola limitación de la equidad. Las reglas consuetudinarias que lo rigen, están contenidas en la “Judicature Act” de 1873, que es contemplada por el “Act” de 1875 y el “Supreme Court of Judicature Act” de 1925.

El juez tiene en materia de nulidades un poder discrecional: puede siempre aumentar o disminuir el plazo y hasta puede acordar uno nuevo, una vez expirado el primero (Anexo, acta de 1875, título 57). Cuando una irregularidad en la forma es cometida en el procedimiento, el juez tiene facultad absoluta de anular en todo o en parte el acto procesal viciado y de mandarlo rectificar (Anexo, Acta de 1875, título 49). En resumen, sostiene De Santos (1999), resulta en vano buscar en los textos del Acta de 1875 una teoría general de las nulidades o un esbozo racional de las mismas, como se encuentra en otras legislaciones. No obstante, el juez posee un poder casi absoluto y discrecional para apreciar los casos de nulidad, sin más que un principio determinado por la equidad se le imponga como límite para efectuar aquella apreciación. Por lo tanto, la práctica inglesa sobre las nulidades se encuentra, en términos generales, dentro de la categoría de los procedimientos conminatorios absolutos.

El tercer sistema es el francés. En el “Antiguo Derecho”, es decir, el que rigió hasta el dictado de la famosa ordenanza de 1667 de Luis XIV, las nulidades de procedimiento se vieron reglamentadas a través del sistema que la doctrina francesa llama “conminatorio absoluto”. Dicho sistema abandonaba a la libre apreciación del juez la posibilidad de declarar nulo un acto procesal formalmente viciado, o, por el contrario, mantener su validez a pesar de la irregularidad, según las circunstancias del caso, que el magistrado debía juzgar con equidad. Los abusos que se produjeron, con la consecuente prolongación de los procesos, llevó al gran Rey a dictar la mencionada ordenanza, en 1667, relacionada con la reforma de la justicia, que fue la encargada de producir las modificaciones que terminarían con ellos, introduciendo un sistema más rígido en esta materia (Payá, 1984, 39).

Esta Ordenanza se mantuvo vigente hasta la Revolución Francesa, la que intentó una reforma radical también en el campo del proceso. La Convención

impulsó esta reforma a los extremos, reduciendo el mínimo las formalidades judiciales, excluyó de los litigios a los abogados y dejó con vida la ordenanza de 1789 sobre la organización del Consejo del Rey que formó la base del procedimiento para el Tribunal de Casación recién instituido (Chiovenda, 1936, 19).

Con el advenimiento de Napoleón, comenzó a producirse la renovación y codificación de las leyes civiles, tanto de fondo como de procedimiento. Es así que como por un decreto del año VIII se nombra una comisión encargada de confeccionar un Código Civil, también por un decreto del día 3 Germinal del año X se designa otra, cuyo objetivo será el redactar un proyecto del Código de Procedimientos. El nuevo ordenamiento, en materia de nulidades de procedimiento, reprodujo, con mínimas correcciones, el sistema de la ordenanza de 1667 y de las otras anteriores y posteriores, y sobre todo, la ordenanza de Luis XV de 1737-38. Es por eso, que desde su vigencia concitó innumerables críticas, coincidentes todas en que se trataba de una regulación incompleta, demasiado rígida y formalista.

El sistema de nulidades que pasa de la ordenanza de 1667 al Código de 1807, es del tipo denominado obligatorio relativo, en el cual el juez no puede decretar una nulidad que no esté expresamente sancionada por la ley, sin cometer un abuso de poder, y todas las previstas por la ley son de aplicación obligatoria por el juez, tanto las de fondo como las de forma. Pero en estas últimas, la ley no fulmina con la nulidad la inobservancia de cualquier forma, sino solamente aquellas más importantes, dejando al juez la facultad de establecer cuándo la forma inobservada es importante o no y consecuentemente, en su caso, dictar la nulidad del acto (De Santos, 1999, 71).

El ordenamiento precedente nace de la aplicación armónica de los artículos 1029, 1030 y 173 del Código de Procedimientos de 1807, ya que las nulidades obligatorias para el juez (artículo 1029), son el corolario necesario de la regla "*pas de nullité sans texte*" (artículo 1030) y la flexibilidad que le da al sistema la posibilidad de convalidación de algún acto nulo, si ella no es propuesta por el interesado antes de determinada oportunidad (art. 173).

Este primitivo sistema obligatorio relativo, contenido en el código, fue de a poco transformándose en un sistema conminatorio relativo, con la introducción de la regla “*pas nullité sans grief*”, por la acción combinada de los jueces, los otros auxiliares de la justicia y la doctrina. La esencia de este último puede sintetizarse en el siguiente precepto: el juez solamente podrá pronunciar la nulidad de un acto cuando ésta haya producido un perjuicio para aquel que la articula.

No obstante el esfuerzo, tanto de la jurisprudencia como de la doctrina, el sistema no tenía consagración legal. Finalmente, en 1932 se modifican por ley los artículos 64, 70, 456 y 1029 del Código de Procedimientos, en lo concerniente a los actos de emplazamiento y apelación. Es decir que, antes de la sanción de la ley de 1933 la nulidad de los actos de notificación, de apelación y emplazamiento estaba subordinada a una sola condición: la existencia de una irregularidad. Después de dictada la ley, en virtud del segundo párrafo del artículo 70, ella está subordinada a tres condiciones: 1) la existencia de un vicio de forma sancionada con nulidad por un texto legal; 2) la existencia de un perjuicio, y 3) la prueba de la relación causa-efecto entre la irregularidad cometida y el perjuicio sufrido (De Santos, 1999, 69).

Si bien la ley de 1933 tuvo por objeto tratar de suprimir los abusos más sobresalientes del formalismo que dominaba el tema de la nulidad de procedimiento, no fue más que una reforma parcial solo aplicable a los actos de procedimientos referidos a emplazamientos, apelaciones y notificaciones. Para transformar verdaderamente el sistema, debió extenderse a todos los actos de procedimiento por la derogación del principio fundamental contenido en el artículo 1029. Es por eso que el gobierno crea por decreto del 23 de julio de 1934 una comisión de revisión del Código de Procedimientos, con el objeto de “...*simplificar las formas y de reducir los gastos de las actuaciones ante los tribunales*”. De este modo, el sistema de las nulidades es transformado por la reforma de los artículos 173, 192 y la introducción del artículo 170 bis. Pero es el artículo 173 el que realiza la revolución dentro de las nulidades, transformando total y definitivamente el sistema vigente hasta el momento en uno “conminatorio relativo” fundado en la máxima “*no existe nulidad sin perjuicio*”. En él se establece que ningún acto o diligencia de procedimiento

podrá ser declarado nulo si no se justifica que la irregularidad ha causado un perjuicio a la parte que requiere su nulidad. Los restantes consolidan esta transformación (Payá, 1984, 43 y ss.).

Refiriéndonos ahora al cuarto sistema, el italiano, es el adoptado por el Código de 1865, muy semejante al francés de 1806, es decir, obligatorio relativo, con cierto poder de apreciación dejado al juez para sancionar las nulidades. El artículo 56 del citado Código establece: *“No podrá pronunciarse la nulidad de ningún acto de citación o de cualquier otro acto de procedimiento, si la nulidad no está declarada por la ley. Pueden, sin embargo, anularse los actos que carezcan de los elementos que constituyen su esencia”*.

De este artículo surgen dos situaciones: una es su semejanza con el artículo 1030 del Código Francés, *“no hay nulidad sin texto”*, y otra, el permitir al juez anular los actos que carezcan de los elementos que constituyen su esencia. Se nota, a través de la expresión “esencia”, que lo que realmente interesó al legislador italiano fue la posibilidad de la violación constitucional. *“¿Cuál es la manifestación más clara de la defensa en juicio?”* –se pregunta Payá (1984, 45)- *“el derecho natural a ser oído”*. Nótese en ese sentido, que el artículo 56 se inicia tratando la nulidad de la citación, equivalente a nuestra notificación.

A su vez, es destacable la minuciosidad con que el Código legisla esta institución a partir del artículo 132 hasta el 143 inclusive, dando detalles expresos de cómo han de ser éstos. Por ejemplo, el artículo 145 en sus distintos párrafos, va estableciendo normas al juez para decretar la nulidad de la citación, o bien le da un poder de apreciación en lo concerniente a los requisitos relativos a las partes, al objeto de la demanda, al deber de comparecer y a la autoridad judicial competente. Además, los artículos 190 y 191 esbozan la posibilidad de la subsanación del acto nulo fijando en cada caso la ocasión en que deben plantearse.

No obstante, llama la atención el artículo 192 que impone al juez declarar la nulidad de oficio aun cuando ésta no haya sido planteada. Chiovenda (1936, 26), lo aclara al decir que dicho artículo indica que *“el juez debe pronunciar de oficio la nulidad de la citación cuando la parte que tendría derecho a plantearla esté declarada en rebeldía, además, cuando se practica notificación a la*

*Administración del Estado, debe ser en el domicilio legal bajo pena de nulidad, y ésta debe ser también declarada de oficio, ya que no puede subsanarse ni aún con la comparecencia de la Administración”.*

Durante el lapso que transcurre de 1865 a 1940 se dictaron algunas leyes modificatorias del Código de 1865 que fueron desafortunadas. Esto llevó a la gran reforma del año 1940, rigiendo el Código definitivo en Italia desde 1950. El artículo 156 del mismo, dice así:

*“No se puede pronunciar la nulidad por inobservancia de formas de ningún acto del proceso si la nulidad no está conminada por la ley. Puede pronunciarse, sin embargo, cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su finalidad.*

*La nulidad no puede pronunciársela nunca, si el acto ha alcanzado la finalidad para la que está destinado.”*

La idea de la finalidad del acto procesal, es decir, el lograr el objeto pretendido supera todo formalismo; las formas existen y son necesarias, pero solo por cumplir con ellas no puede sacrificarse el resultado del proceso (Chiovenda, 1936, 30).

Si bien el Código Italiano mantiene el principio de la reglamentación de las formas de los actos procesales, establece en su artículo 121 una variante importante, al decir que los actos del proceso para los cuales la ley no requiera formas determinadas pueden cumplirse de la manera más idónea para que alcance su finalidad, y en el artículo 131, permitiendo un sistema similar para las providencias judiciales.

#### ***IV. 2. Sistema de nulidades del acto administrativo. Diferencia con el Derecho Civil.***

La ley nacional de Procedimientos Administrativos (LNPA) N° 19.549, establece los requisitos que deben contener los actos administrativos a la vez que indica los supuestos que resultan sancionables con la nulidad absoluta. Estas previsiones son también aplicables a los actos emitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, regulados por la ley 11.683 de

Procedimiento Tributario, dado que su artículo 116 establece la supletoriedad de la citada norma. En el mismo sentido, la ley 11.683 menciona especialmente la nulidad como excepción de previo y especial pronunciamiento en la apelación ante el Tribunal Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de realizar dicho planteo como un argumento más dentro de la defensa de fondo.

De esta manera, antes de adentrarnos en el estudio de la nulidad en materia tributaria específicamente, se hace necesario revisar el sistema de nulidades concerniente al ámbito del derecho administrativo, dado que dicho sistema resulta aplicable a nuestro objeto de estudio.

Una teoría o sistema de nulidades del acto administrativo, trata de explicar cuáles son las consecuencias jurídicas que se le asignará a un defecto o vicio concreto del acto. Es decir, si determinada violación de un requisito legal dará por resultado que el acto deba ser dejado sin efecto o tratado de determinada manera, por ejemplo, con la nulidad.

Dice Gordillo (1997, XI, 4), el concepto de nulidad, anulabilidad, inexistencia, etc., constituye una relación entre conceptos en virtud de la cual el derecho asigna a un hecho una determinada consecuencia jurídica. La misma, no es la nulidad o anulabilidad, sino la efectiva supresión o no del acto bajo determinadas condiciones. En este sentido, la noción de nulidad o anulabilidad no hace sino reunir en un concepto unitario todas esas condiciones y características que según los casos deberá adoptar la efectiva supresión del acto.

Es necesario en este punto, explicar la diferencia del sistema de nulidades administrativas, con el sistema de nulidades civiles.

En primer lugar, en el derecho civil la nulidad suele concebirse como una sanción por la ausencia o la alteración de uno de los elementos constitutivos del acto; en cambio, en el derecho administrativo, la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Y esto, explica Gordillo (1997, XI, 5) siguiendo a Saborío Valverde (1994), debido a que en el derecho privado el énfasis sobre la voluntad de las partes (artículo 1197 del Código Civil y artículo 2651 del nuevo Código Civil y

Comercial de la Nación), contribuye a presentar cada acto como definiendo su propio orden jurídico, y porque, si bien existen nulidades por infracciones al orden público, las principales son aquellas que derivan de una imperfección de los mismos elementos que constituyen el acto. En cambio, las nulidades administrativas no dependen de cual elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

A su vez, en el Derecho Civil, la nulidad es siempre declarada por un órgano judicial, mientras que en el administrativo puede serlo tanto por un órgano judicial como por un órgano administrativo, aunque este último es excepcional. Además, mientras que la primera surge usualmente de un proceso ordinario, la segunda puede producirse también en acciones de amparo u otros procesos sumarios o sumarísimos, como los de la ley de defensa del consumidor.

Otra diferencia que surge de la diversidad de órganos que pueden aplicar el sistema de nulidades administrativas, es que en nuestra jurisprudencia los jueces han declarado en el pasado no poder conocer de oficio en las nulidades administrativas (lo que sí pueden hacer en algunas nulidades civiles), a la par que los órganos administrativos pueden conocer de oficio en las nulidades de aquellos actos no alcanzados por la irrevocabilidad.

En el derecho civil, los vicios que también dan lugar a las nulidades del acto jurídico están en su mayor parte expresamente contemplados en la ley, señalándose incluso, que tipo de nulidad corresponde a cada vicio (arts. 383 y siguientes del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación).

En el Derecho Administrativo, en cambio, no todos los vicios están contemplados explícitamente en la ley administrativa. Por otra parte, si bien la ley de Procedimientos Administrativos (LNPA 19.549) contempla supuestos que conllevan nulidad absoluta, no ha sido esa la historia de su aplicación jurisprudencial, en la cual la valoración de cada vicio debe hacerse en cada caso concreto (Gordillo, 1997, XI-6).

El vicio por antonomasia es la arbitrariedad de la administración, que surge de innumerables supuestos y se hace imposible poder reducirlo a una única fórmula general. Como consecuencia de esto, mientras que el sistema civil de

las nulidades tiene mayor certeza y previsibilidad, el administrativo es más modesto y propenso a la inseguridad jurídica.

Otra diferencia, las normas cuya infracción pueden dar origen a la concreción de vicios del acto administrativo, son tanto internacionales, supranacionales, constitucionales, como legales o reglamentarias, procedentes de la propia administración, etc., existiendo, además, vicios no contemplados expresamente en norma concreta alguna pero que devienen de los principios generales del derecho, los principios jurídicos indeterminados, la garantía de la razonabilidad, etc. De este modo, las fuentes de los vicios de los actos administrativos son múltiples y se encuentran muy dispersas. Es por esto que el análisis de los vicios del acto administrativo requiere mayor investigación que el de los vicios del acto jurídico privado.

Por último, mientras que las nulidades civiles tienden, fundamentalmente, a custodiar la voluntad de las partes, las nulidades administrativas buscan principalmente reafirmar la vigencia objetiva del ordenamiento jurídico, es decir, asegurar el interés público no en cuanto interés de la administración, sino en cuanto interés colectivo de que la administración no viole el ordenamiento jurídico (Saborío Valverde, 1994, 17, citado por Gordillo XI-7).

#### ***IV. 3. Especies de nulidades administrativas***

Se encuentran inicialmente dos tipos de consecuencias jurídicas a que pueden dar lugar los vicios del acto administrativo:

- a) Unas más graves, en las cuales el acto es insanablemente inválido; su invalidación produce efectos retroactivos y la acción es imprescriptible o prescribe a los diez años;
- b) Otras, más leves, en las cuales el acto es susceptible de ser saneado, en que la invalidación puede ser constitutiva y la acción prescribe a los dos años (por aplicación del artículo 4030 del código civil referente a los vicios de la voluntad. No obstante la jurisprudencia aplica los plazos de caducidad de la legislación local).

Ambas están dentro del principio general común de la invalidación a pedido de parte y no de oficio.

La legislación actual los denomina: acto nulo (artículo 14; también en el mismo artículo nulo de nulidad absoluta e insanable; nulo y nulidad absoluta en el artículo 17 LNPA; nulo en el artículo 20; nulidad en el artículo 16) y acto anulable (artículo 15; también en ese artículo “anulabilidad” y “anulable” en el artículo 19).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso Pustelnik<sup>18</sup>, en cambio, elude el empleo de cualquiera de las expresiones mencionadas y se refiere a la “invalidez manifiesta” (Considerandos 4º y 22º), como sinónimo de acto invalido (Considerando 5º), para referirse al acto regular que no tiene un vicio manifiesto. Según surge de este caso, también, que en estos actos el vicio a veces se caracteriza no sólo por su gravedad, sino por su carácter evidente o manifiesto con lo cual el acto carece de presunción de legitimidad. Sin embargo, hay supuestos de nulidad por la gravedad del vicio que, no obstante, no son manifiestos. En otras palabras, la nulidad puede ser manifiesta o no (Comadira, 1998).

Cabe aclarar, además, en este punto que estamos tratando y respecto de los tipos de nulidades en el ámbito administrativo, y comparando ahora con el Derecho Civil, que la clásica distribución del anterior Código Civil en nulidades absolutas (que pueden ser declaradas de oficio y no son susceptibles de confirmación) y relativas (que requiere de petición de parte y son susceptibles de confirmación), no existió tradicionalmente en el derecho público argentino. En el ámbito de este derecho, por el contrario, se entendía que por la presunción de legitimidad de los actos administrativos, los jueces no podían en ningún caso declararlos “nulos de oficio”, emparentándose, además, esta posición con otras ideas que restringían el control judicial; por ejemplo, negando la declaración de inconstitucionalidad de oficio.

---

<sup>18</sup>CSJN, 1975, fallos 293:133. Puede verse en Gordillo, A. Tratado de Derecho Administrativo, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1979. En este caso, la CSJN sentó como regla que la presunción de legitimidad “no puede siquiera constituirse frente al supuesto de actos que adolecen de una invalidez evidente y manifiesta”. Los actos con vicios manifiestos no se presumen legítimos.

Esta posición surgió del *leading case* de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “Ganadera Los Lagos”<sup>19</sup>. En el mismo, la SCJN afirmó que los actos administrativos, por serlo, tienen en su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la actividad administrativa y, por consiguiente, toda invocación de nulidad contra ellos debe ser necesariamente alegada y probada en juicio; por tal motivo, no puede declararse de oficio por los jueces a mérito de la presunción de validez que los acompaña. Ella debe solicitarse solo por las personas a quienes el acto afecte.

Además, se entendió que al declarar de oficio la nulidad del acto administrativo, ello implica dictar un pronunciamiento sobre un punto no alegado –el particular- y en consecuencia, no debatido en el proceso, con posible violación al principio de defensa de la administración o del mismo particular, si el acto lo favorece y la administración no ha demandado o reconvenido por nulidad de dicho acto.

Sin embargo, la doctrina expuesta ha sido paulatinamente abandonada en los últimos tiempos. En la actualidad, es mayoritaria la opinión de autores nacionales que consideran que es posible declarar de oficio la nulidad de los actos administrativos. En este sentido, Comadira (2007, 284 y ss.) opina que el principio de división de poderes, no debe ser invocado para enervar la potestad judicial de invalidación de un acto, aún sin petición de parte - en el marco de una causa- cuando la ilegitimidad de aquel sea grave y manifiesta. *Iura novit curia*, el derecho lo conoce el juez y su aplicación no puede quedar sujeta a la estrategia de las partes.

A su vez, Bianchi (2002, 31) explica que respecto a la presunción de legitimidad de los actos estatales, ella es meramente provisional. Existe como un medio indispensable de proveer seguridad jurídica y a la continuidad de la marcha del Estado, la que no podrá ser interrumpida por planteos arbitrarios de quienes se ven compelidos al cumplimiento de las normas. Pero llegada la cuestión a un proceso judicial y estando el mismo en oportunidad de decidirse el fondo del planteo, el juez debe, como primer paso de su análisis, verificar si la ley que va a aplicar es constitucional. La petición del litigante no modifica este esquema, puesto que la presunción de validez de las normas siempre es

---

<sup>19</sup>CSJN, “Los Lagos S.A. Ganadera c/ Gobierno Nacional”, 30/06/1941, Fallos 190:142.

*iuris tantum*. De lo contrario, pareciera que es *iuris et de iure* hasta que el litigante, con su pedido, descubre ese primer velo dando paso a la presunción *iuris tantum* que habilita el control.

Por su parte, Juan Carlos Cassagne (1998, 91) arguye que si la presunción de legitimidad es *iuris tantum*, esta circunstancia no exime a la norma o al acto del control judicial, el cual, en el Estado de Derecho siempre debe ser pleno.

En materia tributaria, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) también se ha pronunciado a favor de la declaración de oficio, fundamentalmente en supuestos de violación del procedimiento aplicable. No obstante, hay una cuestión previa que dilucidar, si la invalidación de los actos es realizada por el TFN como órgano de la administración y, por lo tanto, ello es posible de oficio al amparo del artículo 17 de la Ley 19.549. Desde este punto de vista, no existiría impedimento para la declaración de nulidad de oficio por parte del tribunal. Sin embargo, si se tiene en cuenta que dicho organismo ejerce funciones jurisdiccionales, entonces el análisis debería realizarse a la luz de la doctrina expuesta con relación a la declaración judicial de oficio. Esta petición, en todo caso, no tiene ninguna formalidad sacramental, salvo el normal cumplimiento de las normas procesales, es decir, basta con que se impugne el acto por ilegítimo para que el juez quede habilitado y obligado a declarar su nulidad.

Respecto de la distinción entre actos nulos y anulables, la legislación civil anterior había centrado la distinción en que en los primeros (actos nulos), el vicio es “manifiesto”, es decir, aparece por sí solo a primera vista; y en los segundos, no aparece a primera vista, es no manifiesto y requiere siempre una investigación de hecho a realizarse por el juez a efecto de determinar la existencia de vicio. En definitiva, los primeros tienen o conllevan una nulidad de derecho, taxativa, rígida, mientras que los segundos llevan una nulidad dependiente de la apreciación judicial.

Esta distinción no existía en el derecho público argentino, porque del ya citado principio amplio de que el acto administrativo se presume válido se desprendería que en ningún caso podía decirse que adoleciera de una nulidad

manifiesta. Siempre era necesaria una investigación de hecho para determinar la existencia del vicio (Gordillo, 1997, XI – 14).

La solución llegó tras la sanción del decreto-ley 19.549/72. El artículo 14º habla de que el acto administrativo puede ser nulo, de nulidad absoluta, pero no agrega manifiesta. Teniendo en cuenta que la nulidad en el derecho administrativo no es absoluta en el sentido del Código Civil, se sostiene que el sentido objetivo de la norma es genérico, apunta a una única categoría de invalidez grave, que sería indistintamente llamada absoluta o manifiesta, o absoluta y manifiesta (Marienhoff, 1982, 630). En este sentido, el decreto-ley 19.549 recoge expresamente la calificación de regular para los actos administrativos válidos y anulables y de irregular para los actos administrativos nulos.

No obstante, y a partir del citado precedente Pustelnik (1975)<sup>20</sup>, la CSJN resuelve expresamente la cuestión, en el sentido de que la distinción entre actos nulos y anulables consagrada en el Derecho Civil constituye un principio general del derecho susceptible de ser aplicado o entendido de manera diversa en el Derecho Administrativo. Expresó en esa oportunidad el tribunal que “...*la invalidez de los actos de Derecho Público ha de enjuiciarse según las normas de la materia publicista sin que ello se oponga el recurso a las reglas del Código Civil, en cuanto estas guarden congruencia con la naturaleza, fines y garantías propios de aquellos actos de modo que las categorías relativas a la invalidez, oriundas de la citada fuente del derecho privado, puedan concebirse como principios generales del derecho*” (considerando 3º). “*Que, de acuerdo con tal criterio, la invalidez manifiesta de los actos cuya legitimidad o irregularidad aparece patente en los mismos sin que sea necesario investigar vicio oculto alguno, constituye un concepto general del orden jurídico, que sólo requiere una declaración judicial o administrativa a su respecto, a diferencia de la invalidez oculta que requiere el enjuiciamiento previo para que se torne visible*” (Considerando 4º).

Al lado de esta categoría de actos nulos, similares a los del Derecho Civil, existen también los actos que, aunque viciados, son regulares y que los artículos 15 y 19 llaman “anulables”. De esto, sostiene la Corte en el caso

---

<sup>20</sup>CSJN, 1975, fallos 293:133. Puede verse en Gordillo, A, Ob. Cit.

Pustelnik (1975)<sup>21</sup>: *“Que el acto administrativo regular, en cambio, aun cuando traiga aparejado vicios de ilegitimidad, ostenta cierto grado de legalidad que lo hace estable y produce la presunción de su legitimidad”* (Considerando 6º); se trata del acto que *“no fue manifiesta ni evidentemente invalido”* (Considerando 17º), y que si tenía en todo caso *“una causa de invalidez no manifiesta”* (Considerando 15º), ella no le privaba de su calidad de acto regular, ya que se trataría de una *“invalidez oculta que requiere el enjuiciamiento previo para que se torne visible”* (considerando 4º).

Resumiendo y siguiendo a Gordillo (1997, XI -16), se tienen dos tipos de invalidez del acto administrativo: actos nulos y anulables, que se asemejan en parte a la antigua distinción civilista ya comentada, pero que de todos modos tienen su fuente en la interpretación legal y jurisprudencia del derecho público en general y administrativo en particular antes que en la aplicación literal del Código Civil.

Por último, describiremos una cuarta situación, que si bien no figura en la Ley de Procedimientos Administrativos, debe ser considerada. Se trata de la hipótesis de “inexistencia del acto administrativo” o del “acto administrativo inexistente” como se lo denomina habitualmente (Linares, 1982, 889). Otro autores, y el propio decreto ley 19.549, prefieren denominarlo como “vías de hecho de la administración”. De lo que acá se trata, es de determinar si en ciertos supuestos en que no estamos en presencia de una conducta que podamos legítimamente llamar acto administrativo ni siquiera nulo, debemos o no aplicar alguno de los criterios de apreciación que se utilizan en materia de nulidades de los actos administrativos (Gordillo, 1997, XI-27).

En estos supuestos, de este modo, no se reconoce a determinada actividad el carácter de acto administrativo, sea por encuadrárselo dentro de los denominados meros pronunciamientos de la administración que no producen efectos jurídicos directos, sea por tratarse de actos que en razón de no provenir de la administración, o aun proviniendo de ésta por adolecer de un vicio grosero, se los descalifica como actos administrativos, y por ello: a) no tienen presunción de legitimidad; b) pueden ser declarados tales de oficio; c) no requieren investigación de hecho para producir esa constatación, su vicio es

---

<sup>21</sup>CSJN, 1975, fallos 293:133. Puede verse en Gordillo, A, Ob. Cit.

siempre manifiesto; d) su vicio es insanable; e) la declaración de inexistencia es retroactiva; f) no existe prescripción de la acción para constatar su inexistencia, aunque puede prescribir el derecho de fondo que se invoca, por ejemplo, en los meros pronunciamientos administrativos relativos a una deuda que la administración se niega a pagar y g) no tienen estabilidad alguna.

Para Gordillo (1997, XI-29), toda vez que se encuentra un acto que no es un acto administrativo, pero que presenta caracteres externos que podrían llevar a confusión y hacer creer que se trata en verdad de un acto administrativo, aunque inválido, cabe precisar que no corresponde aplicarle las consecuencias propias de los actos administrativos inválidos, sino que corresponde tratarlos como un “no-acto administrativo”, o como un nuevo pronunciamiento sin virtualidad jurídica:

1º) El acto, aunque contenga una decisión destinada a producir efectos jurídicos, no produce esos efectos que por su contenido estaba destinado a producir. Esto se advierte en que: a) los particulares no están obligados a obedecerlo; b) los agentes administrativos tienen el deber de no obedecerlo ni ejecutarlo y si lo hacen incurrir en responsabilidad por vías de hecho; a lo sumo pueden tomarlo como la posición de la administración en la negativa al pago o al reconocimiento de un crédito del particular y así no efectuar el pago;

2º) La inexistencia del acto administrativo o la existencia de un acto inoperante, aparentemente administrativo, o de un mero pronunciamiento sin virtualidad jurídica, significa correlativamente que el acto de que se trate no tiene presunción de legitimidad ni ejecutividad, ni ejecutoriedad, ni menos constituye título ejecutivo judicialmente;

3º) La verificación de su falta de aptitud para producir esos efectos jurídicos, la pueden hacer la administración como los jueces de cualquier fuero;

4º) Que los jueces pueden declarar de oficio su ineficacia jurídica, ya que se trata, tan solo, de constatar un hecho negativo;

5º) Que esta comprobación judicial o administrativa de que no hay acto administrativo, puede hacerse en cualquier tiempo, sin que quepa hablar de acción imprescriptible porque se trata de la simple verificación de un hecho objetivo.

#### **IV. 4. Los vicios que determinan las nulidades del acto administrativo**

Al observar la estructura de la ley 19.549, vemos que presenta las siguientes características:

- En el artículo 7º, se enuncia los requisitos esenciales del acto administrativo: competencia, causa, objeto, procedimientos, motivación y finalidad.
- En el artículo 8º, se mencionan los requisitos vinculados a la forma del acto administrativo y el 11º se indica que para adquirir eficacia el acto debe ser notificado.
- El artículo 14º, a su vez, establece que el acto es nulo de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) cuando la voluntad de la administración resultase excluida por error esencial, dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos, violencia física o moral ejercida sobre el agente, o por simulación absoluta; b) cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado;
- El artículo 15º, por último, indica que si se hubiera incurrido en una irregularidad, omisión o vicio que no llegara a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial.

Esta clasificación de los vicios hecha en el artículo 14 de la LNPA, ha sido objeto de diversas críticas. La mera lectura de los artículos explicitados anteriormente, muestra que no existe una exacta correspondencia entre los elementos mencionados en los artículos 7º y 8º y las causales de nulidad

absoluta contenidas en el artículo 14. Esto se debe a que el artículo incorpora causales que no responden a los requisitos mencionados en dichos artículos y, a la vez, no nombra otros que sí constan en ellos. Así, se incluyen los vicios de la voluntad que no figuran en el artículo 7º, y no se señalan en forma expresa los procedimientos y la motivación. Con respecto a la voluntad, se ha considerado que es presupuesto de la existencia del acto y los dos últimos requisitos mencionados se consideran incluidos dentro de la referencia realizada a “formas esenciales”.

Gordillo (1997, XI-39) sostiene que, el decreto ley 19.549 pretende hacer una clasificación de los vicios de los actos administrativos, para asignar a cada uno una consecuencia jurídica determinada. Sin embargo, se trata de una tarea absolutamente fuera de la realidad. Por lo pronto, es evidente que el decreto mencionado no tiene ni siquiera lógica interna ya que enumera como causal de nulidad prácticamente a todos los vicios posibles del acto administrativo, tanto que introduce una cláusula residual por la cual cualquier “*violación de la ley aplicable*” (inc. b)) del artículo 14 sería causal de nulidad. A esto cabe agregar, que a pesar de no incluir en el artículo 7º a la “forma” dentro de los requisitos esenciales del acto administrativo, en el artículo 14º inc. b) la considera causal de nulidad cuando se trate de una nulidad esencial.

Al mismo tiempo, cuando en el artículo 15º trata de contemplar las causales de anulabilidad, no intenta siquiera enumerar cuales serán estos vicios, distintos de los anteriores, que determinan la nulidad, sino que se limita a sentar un criterio cualitativo de que el vicio –cualquiera- no llegue a impedir la existencia de algún elemento esencial. Y esta no estará impedida, siempre que el elemento no se encuentre demasiado viciado como para poder sostener que en realidad ha sido enteramente incumplido y, por lo tanto, no se encuentra presente en el acto.

La realidad es que la validez o invalidez no depende en absoluto de donde haya puesto a este vicio la ley 19.549, ni de si el elemento esencial falta o deja de faltar, sino de una apreciación concreta, caso por caso, de la gravedad de la infracción de que se trate al orden jurídico. Por lo demás, la falta de división de los posibles vicios en diferentes listados, algunos de los cuales se enumeran como causales de nulidad y otros como causales de

anulabilidad o de inexistencia, es una nueva demostración que estamos en realidad en presencia de un criterio cualitativo: todos los vicios enumerados y los demás no enumerados pueden ser, según los casos, intrascendentes o dar lugar a la anulabilidad o nulidad del acto, todos pueden en alguna situación excepcional presentarse como groseros y producir la inexistencia o la vía de hecho administrativa.

Para Comadira (2003, 282), el criterio que informa la clasificación deriva de la gravedad del vicio que afecta los elementos esenciales del acto. Si los elementos esenciales del acto administrativo constituyen el conjunto de requisitos que deben necesariamente concurrir para que el acto sea plenamente válido, se impone la invalidez de los actos que carezcan de alguno de aquellos elementos o bien padezcan éstos de vicios.

A su vez, este autor señala que si bien en la ley no hay una sinonimia absoluta entre los términos empleados para enunciar los requisitos esenciales y los vicios generadores de invalidez, es posible realizar una interpretación sistemática de la existencia de tal correlación: así, la voluntad como primera enunciación (art. 14º, inc. a) se correspondería con su consideración como presupuesto de existencia y validez del acto. En el inc. b), aparecen la incompetencia (como vicio de la competencia), la falta de causa (como vicio en la causa), la violación de la ley (como vicio en el objeto), de las formas esenciales (como fórmula genéricamente comprensiva del procedimiento, la motivación y la forma propiamente dicha) y de la finalidad (como transgresión del fin). Es por esto que se puede afirmar que un acto administrativo es nulo de nulidad absoluta, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (Comadira, 2003, 282 y ss.).

No obstante, esta vinculación de la invalidez de los actos con la afectación de sus elementos esenciales no implica prescindir de la gravedad del vicio como pauta de apreciación, ya que, la consecuencia jurídica imputada al vicio depende, precisamente, de la gravedad de la alteración sufrida por los recaudos valorados por el ordenamiento como esenciales para la validez del acto: exclusión del elemento o vicio grave en él, acto nulo de nulidad absoluta, vicio leve o no fundamental y acto anulable de nulidad relativa (Comadira, 2003, 282 y ss.).

Por su parte Hutchinson (1982, 315) entiende que la enumeración de los vicios que hacen que el acto sea considerado nulo de nulidad absoluta es meramente enunciativa, ya que, por ejemplo, no contempla la falta de motivación.

Otro autor, Mairal (1989, 1014-5), opina que el artículo 14º de la ley 19.549 menciona las causales de nulidad sin mayor correlación con el artículo 7º. De esta forma, la nulidad absoluta vendría a ser provocada, genéricamente, por el vicio que acarrea la inexistencia de uno de los elementos esenciales del acto administrativo, esté o no esté expresamente incluido dicho vicio en el artículo 14 de la ley, dado que siempre será posible sostener que tal inexistencia acarrea el vicio de violación de la ley que contempla el inciso b). Advierte el citado autor, que la ley, de este modo, peca a la vez de excesiva e incompleta. Así, al tiempo que el artículo 7º denomina “esenciales” a requisitos cuya ausencia no siempre vicia insanablemente el acto, el artículo 14º omite considerar situaciones que merecen la más grave sanción jurídica de nulidad absoluta, no obstante lo cual incluye otras, como la incompetencia por razón de grado, que no justifican en general esa sanción. Agrega, no obstante, que el estado actual de evolución del Derecho Administrativo es imposible definir taxativamente los vicios de lo que puede adolecer el obrar jurídico de la administración y fijar sus correlativas consecuencias jurídicas.

Cassagne (2006, 263 y ss.) explica al respecto, que el sistema reposa en la clasificación entre nulidades absolutas y relativas, la cual tiene su fundamento en la mayor o menor gravedad del vicio o defecto del acto administrativo y genera consecuencias diversas en cuanto a la subsistencia del acto. Así, mientras existen causales de invalidez que se presentan en el Derecho Administrativo con un carácter taxativo, otras otorgan un considerable margen de valoración para apreciar tanto el grado como la existencia del vicio o defecto.

Por último, Gordillo (1997-XI-43) concluye respecto de este tema, que la distinción entre los tipos de vicios que darán lugar a las consecuencias señaladas, es una cuestión de práctica jurisprudencial y de política jurídica, un problema de evaluación concreta a resolverse más o menos elásticamente de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

## V. La nulidad en materia tributaria

### ***V. 1. Análisis de los requisitos del acto administrativo y del régimen de nulidades establecido por el artículo 14 de la LNPA en relación a la validez de los actos emitidos por el ente recaudador.***

#### *a) La voluntad:*

En este análisis, comenzaremos por los “vicios de la voluntad”. En este sentido, el artículo 14 de la Ley de Procedimientos Administrativos indica que el acto es nulo de nulidad absoluta cuando la voluntad de la Administración resulta excluida por error esencial, dolo –en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos-, violencia física o moral ejercida sobre el agente o por simulación absoluta.

En la doctrina, autores como Marienhoff (1982) o Cassagne (2006), consideran que la voluntad, que comprende la intención como fin, no es un elemento del acto administrativo sino un presupuesto de dicho acto, ya que la misma debe existir jurídicamente, es decir, debe haber sido exteriorizada. De este modo, el error que excluye la voluntad es un supuesto grave, ya que da como resultado la ausencia o falta de voluntad, requisito indispensable para la existencia de un acto administrativo (Marienhoff, 1982, 504).

Debido a que la ley habla de voluntad excluida por error, se ha sostenido que en realidad la exclusión de la voluntad configura, no un caso de voluntad viciada –como sucede con el error esencial- sino de inexistencia de voluntad. No se incluyen como vicio del error las hipótesis en que el administrador aprecia erróneamente los hechos o el derecho, y sobre la base de los mismos, dicta una decisión, ya que serían casos de vicios en el objeto (por ser contrarios a la ley) o de vicio de arbitrariedad (por no tomar en cuenta los hechos existentes) (Gordillo, 1997, XI, 44 y ss.).

También el dolo puede determinar la invalidez del acto administrativo. No obstante, la mera invocación del supuesto dolo en que se habría incurrido en la emisión del acto administrativo, no es suficiente para obtener la anulación del mismo, sino que es necesario probar que efectivamente dicho dolo ha

existido. Por ejemplo, puede existir dolo del funcionario y el administrado, en el caso de soborno o cohecho.

En el concepto de violencia están comprendidos los medios coercitivos físicos o morales ejercidos sobre alguien –que podría ser el funcionario o el particular- para obligarlo a hacer algo no querido o a no hacer algo querido por él. En este caso, la ley fulmina con la nulidad absoluta el acto que deriva de la violencia física –fuerza- o moral –intimidación- ejercida sobre el agente, y, aunque no se menciona expresamente, la violencia ejercida sobre el particular, ya que, como sostiene Comadira (2007, 298), no hay ninguna razón para excluirlo.

La decisión adoptada por un funcionario o empleado público a raíz de la violencia moral ejercida sobre él, reconoce como fundamento el temor a sufrir un mal injusto, y desvirtúa no sólo la finalidad a la que debe responder la actividad de la administración pública, sino también la libre expresión de la voluntad, todo lo cual autoriza a rechazar el acto así emitido.

Respecto a la simulación, la misma no es un vicio de la voluntad ya que el objeto y la finalidad del acto son los queridos por su emisor. En este caso, se trata de una voluntad “ilegalmente orientada”, tal como sostiene Marienhoff (1982, 512). Por lo tanto, el acto administrativo viciado de simulación absoluta carece de elementos esenciales necesarios para su formación, tales como competencia, causa, objeto, etc. El orden jurídico no faculta a la administración a emitir dicha clase de actos, por lo que, actos semejantes son nulos de nulidad absoluta.

#### *b) La competencia*

En lo que respecta a los “vicios en la competencia”, el artículo 7º de la ley 19.549 establece como requisito esencial del acto administrativo que debe ser dictado por autoridad competente. El artículo 3º indica que la competencia de los órganos administrativos será la que resulte, según los casos, de la Constitución Nacional y de las leyes y reglamentos dictados en su consecuencia. Agrega que su ejercicio constituye una obligación de la autoridad o del órgano correspondiente, y es improrrogable a menos que la delegación o sustitución estuviera expresamente autorizada: la avocación será

procedente a menos que una norma expresa disponga lo contrario. A su vez, el artículo 14 sanciona con la nulidad absoluta e insanable al acto que fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuviesen permitidas.

Según Gordillo (1997, VIII-24), la competencia es el conjunto de facultades que un órgano puede legítimamente ejercer en razón de la materia, el territorio, el grado y el tiempo. Debe ser ejercida directa y exclusivamente por el órgano que la tiene atribuida como propia salvo los casos de delegación, sustitución o avocación previstos por las disposiciones normativas pertinentes.

A su vez, Marienhoff (1982, 290) señala que la competencia no se refiere sólo al “órgano institución”, sino también al órgano persona. De este modo, no cualquier empleado o funcionario está habilitado para emitir actos administrativos expresando una voluntad que resulte imputable a la administración pública. Tampoco cualquier empleado o funcionario puede realizar, en nombre de la misma, hechos o actos que la obliguen, aunque se trate de hechos o actos que técnicamente no impliquen una verdadera manifestación de voluntad, como serían, por ejemplo, los actos certificativos y los de comprobación. Se requiere que el empleado o funcionario tengan competencia funcional adecuada.

A fin de establecer si existe o no competencia y fijar su alcance, es necesario atenerse a las normas que la confieren, sea la Constitución Nacional, la ley o un reglamento. Es decir, se requiere siempre un texto que reconozca la aptitud del órgano o sujeto estatal para emitir válidamente un acto. En materia de actos de gravamen, la exigencia de norma expresa para fundar la competencia resulta insoslayable en virtud del principio que emerge del artículo 19 de la Constitución.

En este punto, es necesario revisar la normativa específica en materia tributaria. Así, el decreto de necesidad y urgencia N° 618/97, establece la organización y competencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), ente encargado de la ejecución de la política tributaria y aduanera en la Nación y que tiene a su cargo, como función principal, la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios.

Se ha discutido acerca de la constitucionalidad de la norma referida anteriormente, ya que se trata de los llamados DNU (Decreto de Necesidad y Urgencia), que en este caso, modifica disposiciones legales referidas a cuestiones de índole tributaria. Su ilegitimidad surge desde el momento en que violaría el artículo 99, inciso 3º de la Constitución Nacional, el que veda al Poder Ejecutivo Nacional el ejercicio de la facultad de emitir normas en cuestiones que son competencia del Congreso de la Nación. A su vez, en el supuesto de un estado de necesidad y urgencia en el que se admite excepcionalmente al Ejecutivo el ejercicio de funciones atribuidas al órgano legislativo, expresamente se ha excluido la materia tributaria (Halperín, 2000).

Hay que tener en cuenta, que el decreto 618/97 regula no solamente la organización administrativa, sino que le faculta, por ejemplo, a establecer quiénes pueden ser agentes de retención y de percepción, o se establecen obligaciones a terceros como agentes de información, disposiciones que poseen un evidente contenido tributario (Calello, 2012, 35 y ss.).

Para otros autores, sin embargo, la norma en cuestión regula aspectos relacionados con la organización, estructura y ciertas facultades necesarias para lograr un efectivo control del cumplimiento de las obligaciones formales. Por lo tanto, estaría regulando solamente “materia administrativa”, razón por la cual no se estaría violando el mandato constitucional. No obstante, si bien doctrinariamente se han pronunciado diferentes objeciones en torno a la constitucionalidad del mencionado decreto, fundamentalmente en lo que hace a la creación de agentes de retención, percepción e información, este planteo no ha tenido acogida jurisprudencial.

Hay que destacar también, en este punto que estamos tratando, que hay diferentes normas que otorgan competencia a los funcionarios de la AFIP, para la emisión de distintos actos en el marco de las funciones encomendadas al ente recaudador. En este contexto, hay que remitirse a los actos de alcance particular en que se requiere la intervención obligatoria de un funcionario denominado “juez administrativo”, cuya inobservancia origina la nulidad por falta del requisito esencial de competencia.

Específicamente, el artículo 9º del decreto 618/97 establece en su inciso b) que será atribución del Administrador Federal el ejercicio de las funciones de

Juez Administrativo, sin perjuicio de las sustituciones previstas en los artículos 4º y 10º, en los siguientes actos:

- ❖ Determinación de oficio de la materia imponible y gravámenes correspondientes;
- ❖ Repeticiones;
- ❖ Aplicación de multas;
- ❖ Resolución de recursos de reconsideración;

Además, otros artículos de la ley 11.683 y su decreto reglamentario exigen la intervención del Juez Administrativo, y no se encuentran mencionados en el artículo 9º. Estos son los siguientes:

- ❖ Artículo 12º: establece que las liquidaciones administrativas del tributo, como así también las de intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos emitidos mediante sistemas de computación, constituirán título suficiente si contienen, además de los otros requisitos, la sola impresión de nombre y del cargo del juez administrativo.
- ❖ Artículo 35, inc. g): faculta al juez administrativo a autorizar a los funcionarios para actuar como agentes encubiertos;
- ❖ Artículo 41: regula el procedimiento para la aplicación de multa y clausura, que se inicia con un acta de comprobación en la que se cita al responsable a una audiencia para que alegue su defensa, luego de la cual el juez administrativo debe pronunciarse;
- ❖ Artículo 41.1: indica que el juez administrativo podrá disponer el decomiso de la mercadería o revocar la medida de secuestro o interdicción;
- ❖ Artículo 75: en el caso de la clausura preventiva, el juez administrativo o judicial, en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente después de que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida. Esta mínima conclusión se infiere del artículo 10º del decreto 618/97, en tanto excluye estos supuestos de la necesidad de dictamen previo en el caso de juez administrativo no abogado.
- ❖ Artículo 3º del decreto reglamentario de la ley 11.683: autoriza a todos los funcionarios allí mencionados, que son quienes sustituyen al

Director General y a los Subdirectores Generales en su función de jueces administrativos, a librar boletas de deuda para el cobro de los créditos fiscales por vía judicial o gestionar su verificación en cualquier clase de juicio universal.

También existen otros actos que, por su carácter, deben ser emitidos por juez administrativo, en tanto importan un reclamo patrimonial al contribuyente, no obstante lo cual no se encuentra normativamente contenida en forma expresa esa previsión. En esa línea se encuentran las intimaciones previstas en el artículo 14 de la ley 11.683, debido a que son actos que exigen una obligación de pago al contribuyente. El citado artículo contempla la intimación en casos de cómputo contra el impuesto determinado de retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor –propios o de terceros-, cancelación o diferimiento impropio. Se debe tener en cuenta, que algunos de los supuestos enumerados no consisten en simples reclamos de declaraciones juradas presentadas sin haber efectuado el ingreso, sino que se requiere un análisis, un juicio de valor más complejo sobre la procedencia de la intimación, tal como ocurre en los casos del cómputo de retenciones indebidas o provenientes de diferimientos improcedentes.

Especial mención merecen las intimaciones del artículo 14<sup>o</sup> realizadas por la remisión a dicha norma que efectúa la ley 25.345. Dado que tales actos revisten naturaleza determinativa, la intervención de juez administrativo es imprescindible (Calello, 2012, 44).

Tampoco se menciona la intervención del juez administrativo en el artículo 31<sup>o</sup> de la ley 11.683 –pago provisorio de impuestos vencidos-, no obstante lo cual, dado que el mismo se refiere a la iniciación del reclamo judicial, en función del artículo 3<sup>o</sup> de su decreto reglamentario, se concluye que también resulta necesaria la intervención del funcionario mencionado (Calello, 2012, 44).

Corresponde hacer referencia en este sentido, a la competencia para disponer la finalización de una inspección. Si bien no existe norma expresa, el Tribunal Fiscal rechazó la nulidad en un supuesto de bloqueo fiscal en que se alegó que el proceso contaba con un informe final en el que se consignó que no correspondía efectuar ajustes. Entendió que ello no implicaba que la

inspección hubiera culminado por cuanto, para eso, se requiere la decisión de funcionarios de rango superior a los inspectores, únicos habilitados para decidir la no procedencia de un ajuste o archivo de las actuaciones. Para fundar la decisión, el Tribunal hizo mención de que el artículo 16 de la ley 11.683 establece que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos no constituyen determinación administrativa de aquellos, la que sólo compete a los jueces administrativos.

A su vez, determinadas normas establecen competencias especiales, pudiendo citarse, a modo de ejemplo, las siguientes:

- El artículo 8º del Decreto Reglamentario de la ley 11.683, dispone que los pedidos de reconocimiento de exenciones de impuestos serán resueltos por los jefes de las Secciones Revisión y Recursos o quienes los sustituyan, previo informe de la oficina de origen.
- El artículo 10º del mismo decreto faculta al Director General para determinar qué funcionarios podrán reemplazarlo en el orden administrativo funcional para disponer devoluciones o acreditaciones de pagos o de ingresos realizados en exceso por impuestos, derechos y gravámenes a cargo de las cuentas de recaudación y para suscribir órdenes de pago referentes al movimiento de fondos.
- El artículo 10º de la Resolución General AFIP 1948/2005, reglamentaria del artículo 4.1 de la ley 11.683, establece que las consultas vinculantes de alcance individual serán resueltas por los Subdirectores Generales de las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Técnico Legal Impositiva y Técnico Legal de los Recursos de Seguridad Social, en el marco de las competencias asignadas a cada uno, sin perjuicio de la facultad de avocación del Administrador Federal de la AFIP y de los Directores Generales de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.
- Artículo 74 del Decreto Reglamentario de la ley 11.683. en este caso se trata de un recurso residual de apelación fundado ante el

Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido. El artículo establece que el Director General podrá determinar qué funcionarios, y en qué medida, lo sustituirán en las funciones a tales efectos.

Haremos ahora una breve mención a tres cuestiones relacionadas con la competencia y que es necesario aclarar en esta instancia y que son, la “delegación de competencia”, la “avocación” y la “recusación”.

En lo referente a la delegación de competencia, esta es una decisión del órgano administrativo, a quien esta le corresponde por ley, por la cual transfiere transitoriamente su ejercicio total o parcial a un órgano inferior. La misma debe estar prevista por una norma.

El artículo 4º del decreto 618/97 indica que el Administrador Federal y los Directores Generales actuarán como jueces administrativos y el artículo 10º agrega que las autoridades mencionadas determinarán qué funcionarios y en qué medida los sustituirán en tales funciones. A su vez, el artículo 3º del Decreto Reglamentario de la ley 11.683 establece que el Director General y los Subdirectores Generales de la Dirección General Impositiva serán sustituidos en el ejercicio de todas las funciones que como jueces administrativos les competen por los siguientes funcionarios: a) los directores; b) los jefes de departamento, subzona y región; c) los jefes de división y de agencia y d) los jefes de distrito.

Los jueces administrativos delegados tendrán en tal carácter jurisdicción en toda la República en tanto el ejercicio de esta facultad se derive de un hecho imponible cuya configuración o fiscalización sea posible en la sede habitual de su actividad. Además, esta jurisdicción será ejercida en la medida de la competencia que les asigne el Director General de la Dirección General Impositiva.

La avocación, por su parte, se refiere al proceso inverso de la delegación, al permitir que el superior ejerza la competencia que corresponde al inferior. Procede respecto de facultades que son propias del inferior por desconcentración. Cuando ella se produce, el inferior queda liberado de toda responsabilidad porque la decisión es tomada por el superior. Sin embargo, la avocación se agota en un solo acto concreto por medio del cual el superior asume una competencia del inferior para resolver un determinado caso o

situación. La avocación genérica es inadmisibles como tal, ya que implicaría una intervención de facto al órgano desconcentrado –si este fuera el caso- y una violación al régimen jurídico que obligó la competencia al órgano inferior.

El artículo 3º de la ley 19.549 establece que la avocación “*será procedente a menos que una norma expresa disponga lo contrario*”. Por su parte, el artículo 10º del Decreto 618/97 dispone que el Administrador Federal, en todos los casos en que se autoriza la intervención de otros funcionarios como jueces administrativos, podrá avocarse por vía de superintendencia, al conocimiento y decisión de las cuestiones planteadas.

Por último, y respecto de la recusación, el artículo 6º de la ley 19.549 establece que los funcionarios y empleados pueden ser recusados por las causales y en las oportunidades previstas en los artículos 17 y 18 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y agrega, que la intervención anterior del funcionario o empleado en el expediente no se considerará causal de recusación.

Mediante la misma, se logra desplazar la competencia del órgano que está entendiendo o debe entender hacia el correspondiente que fije la autoridad. Es el medio por el cual se exterioriza la voluntad de parte legítima del procedimiento para que un determinado agente se separe de su conocimiento por sospechase, por algún motivo, de su imparcialidad (Hutchinson, 1982, 133 y ss.).

A fin de asegurar la idoneidad subjetiva del órgano administrativo y la consiguiente confianza del particular en su imparcialidad, ha dispuesto la ley que los funcionarios puedan ser apartados de un procedimiento a petición de los interesados.

El artículo 6º establece que las resoluciones que se dicten con motivo de los incidentes de recusación y las que los resuelvan serán irrecurribles. Es decir, si un contribuyente intenta recusar al juez administrativo que interviene en un determinado procedimiento, y su planteo no es acogido, no puede interponer ningún recurso. No obstante, si de todos modos considera que el funcionario, precisamente por el motivo alegado en la recusación no era competente, puede plantear la nulidad del acto administrativo dictado por ausencia de uno de sus requisitos esenciales. Ello no obsta a que en una

instancia posterior –ante el TFN o en un proceso judicial-, de haber sido válida la causal, sea fundamento de nulidad del acto administrativo que se hubiese dictado (Guerrieri, 2009, 45).

### *c) La causa*

Los “vicios en la causa” también es otro punto a considerar. Si bien la misma, como elemento autónomo del acto, constituye uno de los temas más controvertidos de la teoría del acto administrativo, siguiendo a Marienhoff (1982, 295 y ss.) podemos decir que, por causa ha de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictar el acto, los que deben existir al momento de emitirse. Tales conceptos prevalecen sobre la “valoración subjetiva” que el sujeto emisor del acto realice de los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que autorizan su emisión. La mayoría de los autores entienden al respecto, que “causa” y “motivo” son sinónimos; en definitiva, se trata de la interpretación concreta del mismo hecho o antecedente en cuyo mérito se emite el acto.

La ley 19.549 establece en el inciso b) del artículo 7º, que el acto deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable. A su vez, su artículo 14 inc. b) dispone que, si el acto carece de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado, el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

Para la Procuración del Tesoro de la Nación, la causa no puede ser discrecional porque debe hallarse referida a circunstancias perfectamente verificables. Entonces, cualquier resolución emitida por el organismo recaudador sobre la base de hechos no verificados en el expediente estará viciada. Así lo ha entendido el Tribunal Fiscal, que ha declarado la nulidad en supuestos en que el acto carecía de causa, dado que hacía referencia a hechos o antecedentes no acreditados. Por ello consideró vulnerado el derecho de defensa y descartó que las falencias pudieran atribuirse a un mero “error material”.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup>TFN, Sala D, “La Laguna de Rocha S.A.”, 28/09/2006, Recuperado de: [www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/308/jurisprudencia\\_j\\_2925.doc](http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/308/jurisprudencia_j_2925.doc)

Como sostiene Comadira (1988, 196), los hechos objetivos deben existir en la realidad y la Administración debe acreditarlos de algún modo, especialmente cuando el interesado cuestiona la existencia de tales hechos. Por ello se ha declarado la nulidad en casos en los que en un informe final de inspección figuraban circularizaciones a entidades de tarjetas de crédito cuyas constancias no existían en el expediente. La propia Dirección advierte que resulta imprescindible la agregación de todo el material probatorio producido durante el proceso de inspección, ya que la fiscalización es la etapa preparatoria, en lo procesal y material, de la determinación de oficio<sup>23</sup>. Y, específicamente, se debe prestar atención a las actas que se confeccionan a lo largo del procedimiento inspector, ya que en definitiva, constituyen “la historia” del accionar del personal fiscalizador. Es decir, los hechos que se deben considerar y dar por acreditados son aquellos que surgen de la documentación obrante en el expediente.

En síntesis, en el expediente que da origen a la emisión del acto deben constar todos los antecedentes que motivan la emisión. Si estos figuran en otro expediente de la AFIP previo, no basta con su sola mención o transcripción de conclusiones, sino que es necesario que se otorgue al contribuyente la posibilidad de tomar vista de este otro expediente previo que da origen, en definitiva, a la impugnación actual. Además, los antecedentes que sirven de base para emitir el acto por parte de la AFIP deben estar acreditados en el expediente. Luego, la valoración o las conclusiones que se extraigan a partir de estos antecedentes estarán sujetas a impugnación por parte del contribuyente. De este modo, se debe distinguir entre la acreditación de los antecedentes y la acreditación de las conclusiones que expone el acto administrativo. En otros términos, a pesar de que los antecedentes estén bien acreditados, el contribuyente puede no estar de acuerdo con las conclusiones a las que llega la administración a partir de los mismos y, por ende, puede cuestionarlas. En caso contrario, se llegaría a la conclusión de que la resolución es, o bien nula o bien irrevocable. Sin embargo, será nula si los antecedentes invocados para emitir el acto no existen en el expediente, sin perjuicio de que luego pueda ser

---

<sup>23</sup>Boletín de la DGI, 409-410-411, Instrucción General 828/2008, enero/feb/mar de 1988, pp. 8-17

revocada en función de otros argumentos esgrimidos o prueba aportada por el contribuyente (Calello, 2012, 79).

Algunos ejemplos de antecedentes en que el Tribunal Fiscal declaró la nulidad como consecuencia de haberse constatado que los hechos invocados no estaban comprobados, son los siguientes:

- Si el ajuste se basó en supuestos registros contables y documentos pertenecientes al contribuyente cuya entrega al personal fiscalizador no se encontraba efectivamente acreditada en el expediente<sup>24</sup>
- Si el juez administrativo no discriminó los hechos que se ajustaban a cada supuesto del artículo 47 para acreditar que se daba la “grave contradicción” o la “grave incidencia”, según el caso.<sup>25</sup>
- Si se imputó a la contribuyente el incumplimiento a un requerimiento del que no existió constancia sobre su notificación fehaciente en los antecedentes administrativos<sup>26</sup>

#### *d) El objeto*

En cuanto a los “vicios en el objeto”, el artículo 7º, inc. c) de la ley 19.549 dispone como requisito esencial del acto administrativo que el objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras, no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos.

Conforme a la definición que nos brinda Comadira (1998, 198), el objeto del acto es aquello en lo que él consiste; es la decisión concreta, certificación u opinión contenida en la declaración que el acto implica. Comprende las materias que necesariamente forman parte del acto y sirven para individualizarlo. Es la materia o contenido sobre el cual se decide, certifica,

---

<sup>24</sup>TFN, Sala B, “Naucevich, B.A.”, 12/11/2008. Publicado en La Ley online.

<sup>25</sup>TFN, Sala B, “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A”, 11/02/2008. Publicado en La Ley Online.

<sup>26</sup>TFN, Sala A, “Netka S.R.L.”, 20/11/2007. Recuperado de:  
<http://www.cronista.com/impresageneral/Resena-de-Jurisprudencia-Tributaria-20080325-0034.html>

valora u opina. Se trata de la parte resolutoria del acto, es decir, consiste en la resolución o medida concreta que, mediante el acto, adopta la autoridad siendo ello lo que diferencia un acto de otro.

El objeto no debe ser prohibido por la normativa jurídica. Lo esencial del mismo es su conformidad con el derecho objetivo. En este sentido, existe consenso en la doctrina y la jurisprudencia en que la ilegalidad puede consistir tanto en la violación de la ley formal como en la de la Constitución o de un reglamento. No obstante, existen discrepancias sobre las consecuencias que origina la violación de las circulares o instrucciones internas emitidas por la administración. Al respecto, gran parte de los autores se inclinan por considerar que las normas internas no pueden incidir en el objeto del acto para juzgar su conformidad con el derecho objetivo, ya que las mismas tienen, en principio, efectos en el plano interno de la administración (Cassagne, 1998, 201 y ss.). Y llega a esta solución debido a la necesidad de no perjudicar al administrado, con motivo de que éste no conoce la mayor parte del contenido de tales actos interorgánicos, aparte de que no existe ninguna presunción legal acerca de su conocimiento, tal como sucede con las leyes y reglamentos. Por tal circunstancia, no podría imputársele, por ejemplo, determinada conducta sobre la base del incumplimiento de tales normativas internas.

Hutchinson (1982, 155) entiende que, si las circulares benefician a los particulares, ningún inconveniente habría en admitir la afectación de la validez del acto según fuera la gravedad del vicio. Por su parte Gordillo (1997, VIII-7) afirma, que la falta de observancia de las previsiones de las instrucciones internas es causal de nulidad, puesto que la ilegitimidad del objeto puede resultar también de la violación de una circular interna. Del mismo modo, considera que todos estos supuestos están contenidos dentro del artículo 14, inc. b), en cuanto se refiere a la "*violación de la ley aplicable*".

Dromi (2006, 72 y ss.) a su vez sostiene, que si el Administrador dictó el acto que quiso dictar, y el error se refiere a la apreciación del derecho aplicable para su dictado, ello constituye un vicio en el objeto por dictar un acto contrario a la ley y no un vicio de la voluntad. Cuando se dice que el acto debe ser cierto, preciso, determinado, determinable y posible, se tiende a que se pueda precisar la disposición adoptada por la autoridad administrativa. Es decir que es

necesario saber de qué especie de acto se trata, a que personas o cosas afecta, en qué tiempo y lugar habrán de producirse los efectos queridos.

A su vez, Gordillo (1997, VIII-6 y ss.) señala distintos supuestos de objeto ilegal del acto administrativo, dentro de los cuales puede distinguirse:

- El supuesto de imprecisión y oscuridad. Este se da si el objeto resulta incierto en cuanto a qué especie de acto es, o en qué tiempo o lugar habrá de producir efectos, siendo en estos casos, inválido. La oscuridad debe ser insanable o insuperable. Es por eso que se ha entendido que si con cierto esfuerzo de interpretación, es posible determinar el objeto, entonces el acto no es nulo.
- Imposibilidad de hecho. Este caso se puede originar en:
  - ✓ Falta de sustrato personal: por ejemplo, una sanción aplicada a una persona fallecida con posterioridad a su fallecimiento;
  - ✓ Falta de sustrato material: cuando la cosa a la que se refiere el acto no existe, o ha desaparecido, o cuando la ejecución de lo que el acto dispone es material o técnicamente imposible. Por ejemplo, una resolución que disponga el reintegro de un impuesto que ya fue devuelto en forma previa.
  - ✓ Falta de sustrato jurídico: revocación de un acto administrativo ya anulado o actos referidos a personas jurídicas ya extinguidas. También puede ser la aplicación de una sanción no prevista en el ordenamiento como la determinación de un impuesto derogado.
  - ✓ Irrazonabilidad: aquí se encuentra incluida la contradicción del acto, en cuanto resuelva cosas que son antiéticas o disponga en la parte resolutive lo contrario de lo expresado en los considerandos. También comprende aquellos casos en los que la parte resolutive enuncia proposiciones contradictorias.

Otra cuestión dentro de los vicios del objeto, es que el acto debe decidir todas las peticiones formuladas. Como corolario del derecho de defensa, se

dispone que el acto administrativo debe decidir todas las peticiones formuladas, ya sea aceptando o rechazando los pedidos formulados. Es decir, debe haber una decisión expresa al respecto, resultando necesario que el mismo haga referencia a los argumentos esgrimidos por el contribuyente, debiendo en la parte resolutive decidir sobre las peticiones por él formuladas.

Existen precedentes en los que se declaró la nulidad como consecuencia de tener por no presentado el descargo por parte del contribuyente, habiendo sido efectivamente presentado. En estos casos, además de los requisitos de causa y motivación, se consideró que el objeto se encontraba viciado ya que, al tener por no presentado el descargo, la administración no decidió sobre las peticiones del contribuyente.<sup>27</sup>

También, en materia tributaria resulta imprescindible tener en cuenta no sólo las previsiones de la ley 19.549, sino también las contenidas en la ley 11.683. Su artículo 19º establece, que la determinación del juez administrativo del impuesto (“Determinación de oficio”), en forma cierta o presuntiva, una vez firme, solo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

- a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada, y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.
- b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).

---

<sup>27</sup>TFN, Sala B, “Anaeróbicos SA s/ Apelación”, 17/05/2005. Recuperado de: <http://www.aduananews.com/index.php/juridica/doctrinas/item/1664-el-auto-de-apertura-en-el-procedimiento-para-las-infracciones-aduaneras-nulidad-prescripcion-de-la-accion-del-fisco-para-imponer-multas>

Entonces, un acto administrativo que vulnere este precepto será nulo por ser el objeto jurídicamente imposible. Esta norma recoge, de este modo, el “principio de irrevocabilidad del acto administrativo” favorable al administrado, consagrado en el artículo 18 de la ley 19.549. Por tal motivo, la determinación de la obligación tributaria del contribuyente, realizada de oficio por la administración, no puede ser modificada salvo en los dos supuestos taxativamente previstos, los que deben ser interpretados en forma restrictiva por constituir una excepción a uno de los principios liminares del procedimiento administrativo, el de la estabilidad de los actos administrativos que generan derechos a favor del administrado (Gordillo, 1997, VI-11 y ss.).

Volviendo a las excepciones previstas en el citado artículo 19º, el primer inciso permite modificar la determinación en aquellos aspectos que no hayan sido objeto de la fiscalización que dio origen a la determinación de oficio en la medida en que, en el acto determinativo, se hubiera dejado constancia del carácter parcial de dicha determinación. Se ha afirmado respecto a este punto, que no se trata de una verdadera causa de modificación de la determinación anterior, sino simplemente de una circunstancia que habilita una nueva determinación sobre puntos diferentes.<sup>28</sup>

Resulta evidente que la estabilidad opera sólo frente al impuesto y al periodo objeto de la determinación. Pero, aún dentro de esa limitación, es posible que la administración modifique la determinación realizada en contra del contribuyente, es decir, determinando un impuesto mayor o disminuyendo aún más el quebranto, según sea el caso, si hubiera verificado sólo algunos aspectos de la declaración jurada.

Para la autora Calello (2012, 102 y ss.), surgen muchos casos que se podrían considerar como dudosos. Así, por ejemplo, si se verifican proveedores y ésta fuera la materia de la determinación de oficio practicada, una futura fiscalización podría determinar ventas omitidas, o realizar un ajuste en las amortizaciones o referido a deudores incobrables. También podría realizar un ajuste sobre base presunta, por ejemplo, por incremento patrimonial no justificado como consecuencia de la detección de un bien no declarado. Todo

---

<sup>28</sup> CNFed.Cont.Adm., Sala II, “Confecat SA”, 8/2/1996. Citado por: Jarach, D. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985.

ello, en la medida en que se hubiese dejado constancia del carácter parcial de dicha determinación. En sentido contrario, no podría realizarse nuevamente una determinación de oficio vinculada con los proveedores, ya que fue materia de ajuste de la anterior determinación.

Es común que la fiscalización revise los registros de compras y decida profundizar la verificación sobre determinados proveedores, seleccionados de la totalidad de ellos. Cabe preguntarse entonces, si puede una fiscalización posterior ajustar aquellos proveedores cuya investigación no fue profundizada. Sostiene la autora citada, que la solución no es sencilla. Una primera respuesta podría sostener que sí, dado que, en definitiva, el nuevo ajuste se basaría sobre proveedores que no fueron investigados en profundidad. Sin embargo, ello no es posible –fundamenta Calello- ya que fue la administración quien, frente a la observación y revisión del libro IVA compras, decidió profundizar la investigación sobre determinados proveedores y no otros.

Además, la administración acostumbra incorporar a los actos administrativos que determinan de oficio la obligación tributaria del contribuyente una cláusula especial en donde manifiesta que la determinación de oficio tiene carácter parcial, a los efectos de poder ejercer con posterioridad la facultad que le otorga el inciso a) del artículo 19. Dicha cláusula, incorporada en forma automática, no tiene virtualidad alguna en la medida en que la determinación de oficio dictada no haya tenido el carácter de parcial en términos reales. Cabe tener en cuenta al respecto, que, para evitar abusos por parte de los funcionarios, la ley exige que el acto administrativo especifique “*los aspectos que han sido objeto de la fiscalización*”. Sin embargo, se considera que no solo se encuentran protegidos aquellos aspectos que figuran expresamente en el acto administrativo emitido (determinación de oficio), sino todos aquellos que fueron verificados, extremo comprobable a través del análisis del expediente administrativo, aunque no haya sido motivo de ajuste y no se encuentren expresamente indicados en el acto (Calello, 2012, 105).

### *e) La motivación*

Nos avocamos ahora a los “vicios en la motivación”. Respecto de los mismos, la ley 19.549 en su artículo 7º, inciso e), establece como requisito esencial del acto administrativo que deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo, debiendo consignar, además, los recaudos indicados en su inciso b) referidos a causa. Por su parte, el artículo 1º inciso f) de la misma ley, que recoge la garantía constitucional del debido proceso adjetivo, indica en su punto 3º que el administrado tiene derecho a una decisión fundada, entendida ésta en el sentido de que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas tanto fueran conducentes a las solución del caso.

A su vez, el artículo 14, inc. b), dispone que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta por violación de las formas esenciales. Por último, la propia ley de procedimiento tributario contiene normas que exigen expresamente la necesidad de que determinados actos se encuentren motivados.

La motivación del acto administrativo consiste en la exposición de los motivos que indujeron a la Administración Pública a su emisión. Es la expresión de que el motivo existe o concurre en el caso concreto. No consiste en los motivos del acto, sino en la expresión de éstos. Equivale a los considerandos del acto, equiparándose a la llamada justificación del mismo. Mientras mayor sea la potestad atribuida a una autoridad, mayor debe ser el celo de ésta por demostrar que, en el ejercicio de su poder legal, obró correctamente y que el acto emitido se adecua a los respectivos antecedentes de hecho y de derecho (Marienhoff, 1982, 323 y ss.).

En cada caso será indispensable explicar claramente cuáles son los hechos que se consideran probados, cuál es la prueba que se invoca, qué valoración reciben, qué relación existe entre tales hechos y lo que el acto dispone, qué normas concretas son las que se aplican al caso (no bastando la genérica invocación de una ley) y por qué se aplica, etc. Esto demuestra que la motivación no es solo un problema de forma, sino también de fondo, y que su presencia u omisión no se puede juzgar desde un punto de vista formal, pues

hace al contenido del acto y a la razonabilidad de la decisión, y ello la hace más imprescindible aún (Gordillo, 1997, X-9).

De este modo, Gordillo entiende que para que el acto sea inválido por falta de motivación jurídica, debe tratarse de una carencia más o menos calificada, y de allí que se pueda utilizar la conceptualización de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de sentencias arbitrarias, en el supuesto de arbitrariedad por falta de fundamentación normativa seria, o comisión de un total e inexcusable error de derecho. El simple error de derecho, por tanto, no constituye a su juicio arbitrariedad, tampoco la pobreza o superficialidad de la argumentación jurídica que la motivación contenga. También se refiere a los actos ilógicamente motivados, ya que un acto fundado en razonamientos falsos es un acto arbitrario y con ello nulo (Gordillo, 1997, XI- 34).

Para el autor Cassagne (1998, 212 y ss.), resulta evidente que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales. Desde el punto de vista del administrado traduce una exigencia fundada en una mayor protección de los derechos individuales ya que de su cumplimiento depende que aquel pueda conocer, de una manera efectiva, los antecedentes y razones que justifican el dictado del acto.

Comadira (1998, 202), por su parte indica, que su extensión es una circunstancia condicionada por las características propias de cada caso. Desde su visión, la motivación del acto administrativo adquiere especial relevancia en el caso de los actos dictados en ejercicio de facultades preponderantemente discrecionales, pues en éstos la administración debe explicar, más que en cualquier otro, porque (causa) y para qué (fin) lo emite, explicitando, además, su razonabilidad, esto es, la adecuada proporcionalidad que debe mediar entre el qué del acto (objeto) y su fin (para que).

La motivación tiene tres finalidades: que la administración, sometida al derecho de un régimen republicano, de cuenta de sus decisiones, que éstas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia en caso de ser impugnadas y que el particular afectado pueda ejercer su defensa (Comadira, 1998, 204).

Dromi (2006, 103) explica, que está contenida dentro de lo que usualmente se denomina “considerandos”. La constituyen, por lo tanto, los “presupuestos” o “razones” del acto. Es su fundamentación fáctica y jurídica, con la cual la administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión.

Para Marienhoff (1982, 325), la motivación no es otra cosa que un aspecto o ingrediente del elemento forma del acto administrativo, dado que tiende a poner de manifiesto la juridicidad del acto emitido, acreditando que, en el caso, concurren las circunstancias de hecho o de derecho que justifican su emisión. Por lo tanto, es una expresión de la forma que hace a la sustancia del acto. Mairal (1989, 1014), por su parte, entiende que si bien los requisitos de forma, que se refieren a su exteriorización, se encuentran en el artículo 8º de la ley 19.549, cabe también dentro de esta categoría de la motivación, enumerada como requisito esencial del acto administrativo.

Para Cassagne (1998, 216 y ss.), se trata de un requisito que integra el elemento forma y consiste en la exteriorización de las razones que justifican y fundamentan la emisión del acto, las cuales versan tanto sobre las circunstancias de hecho y de derecho (causa) como sobre el interés público que se persigue con el dictado del acto (finalidad).

Según Gordillo (1997, IX-29), la falta de motivación como omisión de decidir vicia el acto de nulidad absoluta. Así, explica que la omisión de decidir puede presentarse a veces también como un vicio en el objeto del acto, pero más habitualmente surge de la motivación del mismo y se vincula estrictamente con los vicios de la voluntad. Si bien no será indispensable un análisis de cada uno de los argumentos del interesado, sino sólo de los principales, ese análisis debe ser explícito, razonado y suficiente. La total ausencia de análisis en la motivación del acto, de la argumentación del administrado vicia de nulidad al acto en forma completa, ya que allí la arbitrariedad es en este aspecto total. Hutchinson (1982, 321), a su vez, indica que su omisión determina, como regla, la nulidad del acto. Aclara que, en su opinión, ello no surge de la enumeración del artículo 14 pero se infiere de lo expresado por el artículo 7º, inc. e), que establece que el acto deberá ser motivado. Por ello, donde existe una

imperatividad para la administración, el no cumplirla conlleva como sanción, por lo general, la nulidad.

De este modo, es claro que un acto falto de motivación adolece de uno de los requisitos esenciales para su validez, motivo por el cual es nulo de nulidad absoluta.

Para Marienhoff (1982, 327), la motivación puede ser concomitante o contemporánea con la expresión de voluntad o anterior a tal expresión, apareciendo en este último caso en el proceso de “formación” de la voluntad administrativa, resultando inadmisibles la motivación posterior.

Si bien lo normal es que la motivación sea concomitante al acto y esté incluida en el mismo texto en el que se inserta la parte dispositiva, se ha admitido a veces que puedan servir como motivación previa de un acto los informes y dictámenes que lo preceden, pero ello es un criterio peligroso que sólo puede admitirse con limitaciones y a condición de que los informes y dictámenes sean: a) expresamente invocados como fundamento de la decisión y b) comunicados al interesado. El acto que no tiene motivación ni invoca los motivos que puedan ser expuestos en informes o dictámenes previos, no puede considerarse fundado porque se encuentre en alguna parte de un informe relativo al asunto (Gordillo, 1997, X-10).

La motivación debe efectuarse en el propio texto del acto administrativo, ya que este requisito integra el elemento forma. Es por ello que no resultan aceptables aquellas posturas que sostienen que la motivación es suficiente si obran informes o antecedentes que permitan conocerla. Para justificar esta doctrina, se ha dicho que los expedientes administrativos deben ser considerados en su totalidad y no en forma aislada, ya que se trata de un mismo procedimiento (Cassagne, 1998, 203 y ss.).

En el caso particular de los expedientes administrativos que surgen a partir de las inspecciones del Organismo Recaudador, se observa que existen en general varios aspectos verificados, que culminan con un informe final de inspección que no siempre contiene todos los fundamentos necesarios para justificar la determinación de oficio. En muchas oportunidades, esta situación puede dar lugar a indefensión por parte del contribuyente. Por ello, para que la

motivación sea eficaz y correcta, debe ser concomitante al acto, es decir que el fundamento debe acompañar la parte resolutive, formando un solo cuerpo, integrando un solo escrito (Hutchinson, 1982, 322).

Sin embargo, para que la motivación cumpla su objetivo, es decir, que el administrado pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa, ésta debe ser concomitante y surgir del mismo acto. Ello se debe a que es muy posible que la remisión a los antecedentes del proceso administrativo, o motivación *in aliunde*, no pueda ser debidamente reconstruida por el administrado. El proceso de valoración que impone que los elementos previos sirvan de fundamento para un acto administrativo es un juicio que debe ser expuesto, pues no siempre será automático o posible en un solo sentido. En estos casos, es decir, en los que los antecedentes no resultan absolutamente nítidos para sostener la decisión administrativa, es en los que se advierte con más claridad la necesidad de motivación contemporánea.

La ley 11.683 recepta de forma expresa este requisito de la motivación para muchos de sus procedimientos. No obstante, si bien en otros no se establece específicamente, debe existir de forma obligatoria en virtud de la aplicación supletoria de la ley 19.549, a efectos de no violentar el derecho de defensa que asiste a todo ciudadano (Calello, 2012, 177).

En el caso particular de la determinación de oficio, el artículo 17º de la ley 11.683, establece que el juez administrativo iniciará dicho procedimiento 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 mismos. También el artículo establece que “*evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando al pago dentro del plazo de quince días*”.

Por otra parte, es sabido que, a efectos de aplicar sanción, el fisco debe realizar el procedimiento previsto en el artículo 70 de la ley 11.683, que indica que la administración realizará un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el hecho u omisión que se atribuyere al presunto infractor. A su vez, el artículo 71 remite para la continuación del procedimiento

al artículo 17 citado, lo que significa que la resolución que aplica multa también debe estar fundada.

Adicionalmente, el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley mencionada, dispone que *“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 ofrecida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la prueba ofrecida, en su caso.”*

La jurisprudencia ha reconocido en determinados supuestos la nulidad de las resoluciones dictadas por la administración por ausencia de motivación. El Tribunal Fiscal estimó, en un supuesto en el que se discutía la existencia de una sociedad de hecho, que el acto carecía de motivación dado que no dedicó siquiera un párrafo de su contenido a evaluar las consecuencias de una decisiva prueba aportada por el contribuyente, que consistía en todas las declaraciones juradas de los restantes supuestos socios de la sociedad de hecho, de las cuales surgía que el impuesto reclamado a la persona física había sido, en una parte sustancial, abonado por tales sujetos, importando un verdadero enriquecimiento sin causa de la administración fiscal. Por ello entendió que el acto carecía de sustento, dado que el ente fiscal omitió absolutamente el análisis y tratamiento de tal circunstancia.<sup>29</sup>

En este caso se advierte claramente que lo que se cuestiona, es la falta de valoración de esos elementos por parte de la administración y la consiguiente explicación o justificación de ese proceder.

En otra causa, se ponderó que la resolución no hizo ninguna mención a lo alegado ni evaluó los elementos arrimados por el contribuyente al contestar la vista, no resultando suficiente al efecto la formulación de aseveraciones dogmáticas desprovistas de otro fundamento evidente que la mera voluntad de quien resolvió o la formulación de razonamientos circulares. Ese defecto, no es susceptible de ser subsanado mediante la apelación que pueda interponerse

---

<sup>29</sup>TFN, Sala B, “Reggiani, J. s/Apelación”, 01/10/2002. Publicado en: PET N° 265. Recuperado de: [190.224.163.233/ambitoweb/.../novedadesfiscales/fallos/fallo\\_316.rtf](http://190.224.163.233/ambitoweb/.../novedadesfiscales/fallos/fallo_316.rtf)

ante el Tribunal Fiscal, dado que la motivación del juez administrativo no puede ser suplida en esa instancia, a la que no compete integrar los elementos ausentes en la determinación (lo que equivaldría a efectuar una nueva), sino examinarlos, cuando existen, a fin de establecer si se ajustan a los antecedentes de hecho y de derecho de la causa. Y, además, porque significaría a la vez admitir la disponibilidad por parte de la administración de los recaudos que vienen legalmente impuestos como presupuestos de validez de sus actos (voto de la Dra. Wurcel).<sup>30</sup>

No obstante, la Cámara de Apelaciones revocó el decisorio al entender que *“la nulidad declarada no resulta manifiesta pues el acto apelado tiene motivación, independientemente de si las razones expuestas se ajustan a derecho, y es totalmente clara su voluntad en cuanto a que a la actora no le corresponde la exención que solicita...la actora no ha expresado 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 de la determinación apelada...Por el contrario, sus argumentos reflejan su discrepancia con la ponderación que realizó el organismo recaudador de los hechos a fin de excluirlo del beneficio pretendido”*<sup>31</sup>.

También se declaró la nulidad en un caso en el que el texto de la resolución notificada no expuso las razones por las que el Fisco entendió que la operación en cuestión se encontraba gravada, sin que se advirtiera remisión o referencia alguna a los términos del dictamen jurídico invocado –que no tiene valor vinculante por si solo- y considerando, por otra parte, que no se han meritado las razones aducidas por la actora en sede administrativa, motivo por el cual se ha afectado el derecho de defensa del interesado en obtener una resolución fundada.<sup>32</sup>

En cuanto al rechazo de la prueba ofrecida, se ha declarado la nulidad en supuestos en que la Administración manifestó por todo justificativo que “no

---

<sup>30</sup>TFN, Sala C, “Club Sportivo Baradero”, 27/10/1993. Recuperado de: <http://people4ideas.com/wp-content/uploads/2013/02/357-Esmeralda-700-S.R.L.-s.-recurso-de-apelaci%C3%B3n.pdf>

<sup>31</sup> CNFed Cont, Adm Sala III, “Club Sportivo Baradero”, 29/11/1994.

<sup>32</sup> CNFed. Cont. Adm, Sala III, “Banco de crédito Argentino SA”, 06/10/1994. Citado por Calello, C. en Nulidades en Materia Tributaria.

*se considera procedente*” sin expresar razones fundadas para su rechazo y omitiendo toda referencia y análisis de la ofrecida (pericial, informativa y testimonial). En el caso, se consideró también que del propio trámite se advertían opiniones discordantes con la postura adoptada finalmente, e incluso la intervención de diversos funcionarios que enfatizaban la necesidad de contar con elementos de juicio y mayores elementos probatorios a efectos de fundar el ajuste fiscal. Por otra parte, respecto de la razonabilidad de los actos administrativos, debe admitirse su vulneración cuando el juez administrativo prescinde de la prueba sin fundamento razonable, por lo cual el acto encuentra sustento sólo en su voluntad personal. Por más que tenga margen de discrecionalidad, debe fundarse en prueba fehaciente, seria, estar motivado de manera lógica y razonable, y haber explicitado adecuadamente los fundamentos concretos de su decisión. Asimismo, si bien no es indispensable el tratamiento de todos y cada uno de los argumentos expuestos por el interesado, sino sólo de los principales o conducentes, el examen debe ser explícito, razonado y suficiente (Voto del Dr. Litvak).<sup>33</sup>

Otros supuestos de declaración de nulidad por vicios en la motivación fueron originados por contradicción en los propios términos de las resoluciones emitidas por la Administración. En este sentido, se declaró la nulidad en un caso en el que los considerandos se referían a determinados períodos fiscales y la parte resolutive a otros. El Dr. Porta entendió que la parte resolutive del acto apelado carecía de motivación al no haberse expresado previamente, en el mismo acto, las razones que indujeron a emitirlo, circunstancia que causó perjuicio a los derechos del contribuyente.<sup>34</sup>

También corresponde referirnos en este apartado, a la ausencia de motivación por contradicción (afectación del principio de congruencia), no ya en el mismo acto, sino entre la vista que da inicio al procedimiento y la resolución que se dicta en consecuencia. La contradicción no se produce sólo por el cambio de calificación de la conducta o de las operaciones entre ambos actos,

---

<sup>33</sup>TFN, Sala C, “Esmeralda 700 SRL s/ Recurso de Apelación”, 30/04/1998. Disponible en: <http://people4ideas.com/wp-content/uploads/2013/02/357-Esmeralda-700-S.R.L.-s.-recurso-de-apelaci%C3%B3n.pdf>

<sup>34</sup>TFN, Sala B, “Distribuidora El Faro SA.”, 12/07/2007. Disponible en: [www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/juris.-3470.doc](http://www.consejosalta.org.ar/wp-content/uploads/juris.-3470.doc)

sino también por el cambio de fundamentos de tales actos a pesar de que el objetivo sea el mismo en las dos resoluciones.

Así, se declaró la nulidad si el juez administrativo, al conferir vista de las actuaciones administrativas, focalizó su impugnación en una interpretación del alcance de la exención consagrada por el decreto 1251/1958, atendiendo al tipo de las obras teatrales. Al mismo tiempo, en la resolución determinativa, prescindiendo de los cargos y fundamentos de la vista y de los descargos de la actora, excluyó la dispensa por no haber acreditado el actor su actividad de empresario teatral, siendo éste un hecho controvertido y reconocido por la autoridad fiscal en la vista. Entendió el Tribunal, que no basta para desvirtuar ese razonamiento la circunstancia invocada por la representación fiscal relativa a que, en definitiva, en ambas decisiones se rechaza la exención tributaria y que, de todos modos, la actividad se encontraría gravada atendiendo al tenor de las obras teatrales producidas. Por ello concluyó que la resolución fue emitida violentando el ejercicio del derecho de defensa y, por lo tanto, era nula por violación de derechos esenciales, vicio que no resulta subsanable en instancias posteriores.<sup>35</sup>

En este pronunciamiento, es de destacar el rechazo al argumento del Fisco que sostenía que, de una u otra manera, las operaciones no estarían exentas y el ajuste sería procedente. Esto porque, justamente, la motivación no se refiere a si los antecedentes de hecho y de derecho existen, sino que además exige que estén explicados adecuadamente a efectos que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa. Es decir, no interesa en último término si el fisco tiene o no razón, sino si lo explicó y fundó adecuadamente. Es por eso que si el Fisco no funda el acto adecuadamente, éste será nulo y la conducta quedará impune.

Por último, nos referiremos a la insuficiencia de argumentos. En este sentido, resultan insuficientes como fundamentación frases genéricas tales como: *“Se observa la falta de cumplimiento de los requisitos exigidos”*, como así también la falta de mención o individualización de la norma jurídica que sustente el reclamo de la administración. Hay que tener en cuenta, que los

---

<sup>35</sup>Cám.Apel.Cont.Adm., Sala III, “Petit, Carlos A.”, 30/09/2005. Citado por: Calello, C. Nulidades en materia Tributaria, Edicon, Buenos Aires, 2012.

actos administrativos deben estar precedidos por un razonamiento que incluya un análisis fáctico y argumentos de carácter jurídico. Deben exponerse los hechos concretos que dan origen a la obligación, justificarse su encuadramiento jurídico (la subsunción del hecho dentro de la descripción genérica que contiene el ordenamiento tributario) y expresarse las razones jurídicas que sustentan la decisión (Voto en disidencia del Corti).<sup>36</sup>

La jurisprudencia, en determinados casos ha declarado la nulidad por ausencia de fundamentación suficiente, aunque en otros no lo ha hecho, precisamente por entender que los argumentos insertos en los actos alcanzaban a efectos que el contribuyente ejerciera su derecho de defensa. Y, en este sentido, se tuvo especialmente en cuenta la contestación realizada por el contribuyente y si ésta contenía la crítica detallada de la postura del fisco. De todos modos, el acto no debe incurrir en error en la valoración de aquellas circunstancias fácticas que lo presuponen, entendido éste como el que excede al de una interpretación meramente opinable. Una resolución fundada implica que ésta debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Por lo tanto, su génesis y elaboración reposan en la lógica, que se manifiesta a través de una construcción que debe conjugar las normas aplicables y el sustento de hecho sobre el cual reposan.<sup>37</sup>

#### *f) La finalidad*

La finalidad que se persigue al dictar cualquier acto administrativo debe hallarse en el marco de la función administrativa y el ordenamiento jurídico, apareciendo exigida como un requisito de legalidad del acto, tanto en la actividad reglada como en la discrecional (Cassagne, 1998, 222).

---

<sup>36</sup>En Cámara de Apel. en lo Contencioso Administrativo y Tributario, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala I, "Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección Gral. De Rentas" 24/02/2004, disponible en:

[http://www.adaciudad.org.ar/sitio/pdfs/fallos/CAYT/sala\\_1/29.pdf](http://www.adaciudad.org.ar/sitio/pdfs/fallos/CAYT/sala_1/29.pdf)

<sup>37</sup>TFN, Sala A, "Marzioni Hnos SCCT", 18/12/1998, Disponible en:

<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?palabra1=marzioni&Submit=Buscar+por+tema>

Según Marienhoff (1982, 343 y ss.), la finalidad expresa por qué se desea obtener determinado objeto y constituye la razón que justifica la emisión del acto. Por ello, la finalidad debe ser la prevista por la norma para actos del respectivo objeto o contenido. Debe ser una finalidad verdadera, no encubierta, ni falsa, ni distinta de la correspondiente al objeto contenido del acto. Caso contrario habría una desviación de poder que viciaría el acto.

En el caso de la Administración Federal de Ingresos Públicos, el fin está determinado por sus funciones, que son fundamentalmente la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, ingresos indispensables para el funcionamiento del Estado. Una finalidad distinta a la querida por la ley, en relación con el tipo de acto que se trate, hará que éste quede afectado por un vicio, que incidirá en su validez. La violación del fin al que debe responder el acto implica, lisa y llanamente, falta del elemento esencial "finalidad". No se trata de un mero vicio de ese elemento, sino verdaderamente de su falta, y ello determina su nulidad (Marienhoff, 1982, 543).

El vicio de desviación de poder que causa la nulidad del acto, encuentra aplicación teórica en tres casos, en todos los cuales el funcionario actúa con una finalidad distinta de la perseguida por la ley que ejecuta. En el primero, éste actúa con una finalidad personal (fin de venganza, lucro, etc.); en el segundo, actúa con la finalidad de beneficiar a un tercero o grupo de terceros y en el tercer caso, el funcionario actúa con la finalidad de beneficiar a la administración, quizá, esta última, la forma más común de desviación de poder. En este supuesto quedan comprendidos la aplicación indiscriminada de sanciones y los requerimientos excesivos de la administración (Marienhoff, 1982, 542 y ss.).

La demostración de la existencia de este vicio generalmente resulta difícil, pero no imposible. Esto obedece a que se trata de un vicio clandestino, que se intenta disimular con apariencia de legalidad. Sin embargo, la dificultad no es imposibilidad: a veces por rastros quedados en la documentación administrativa y otras por mero razonamiento frente a los hechos ocurridos, se logra demostrar la traición al fin legal, o sea, la falsa finalidad invocada para la emisión del acto. Por ello, a la desviación de poder como un medio de impugnación de un acto administrativo se le atribuye el carácter de residual o

subsidiario. Esto significa que, si aparte de la desviación de poder existieren otras razones para anular el acto, la anulación debe fundarse preferentemente en alguna de otras razones y medios, y no en la desviación de poder. El fundamento de este carácter subsidiario o residual obedece a las dificultades que generalmente suscita la prueba de la efectiva desviación de poder, como así a la conveniencia de evitar el análisis de las verdaderas razones que determinaron la emisión de un acto administrativo (Marienhoff, 1982, 537).

En materia tributaria, la desviación de poder puede ocurrir no sólo en el procedimiento de determinación de oficio o instrucción de sumarios por infracciones, sino que puede evidenciarse también en el curso de la fiscalización previa. De este modo, cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente, es de rigor tener presente el principio de buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria bajo el principio jurídico de que la administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe. Si la inspección tributaria no observa un proceder de buena fe, sus funciones son abusivas y antisociales en razón de que se identifica el ejercicio contradictorio del derecho de inspección con un ejercicio abusivo (Díaz, 2000).

A su vez, en cuestiones tributarias, tal vez el área en la que se observa mayor falta de proporcionalidad en las decisiones es la sancionatoria. Así, la tendencia indiscriminada a la utilización de las presunciones del artículo 47 de la ley 11.683, la aplicación de la clausura a supuestos de mínimas violaciones a los deberes formales, o de sanciones por insignificantes incumplimientos, la calificación de los casos referidos a cuestiones técnicas exclusivamente como incluidos en la ley penal tributaria, la falta de consideración real de los antecedentes a efectos de graduación de sanciones, son ejemplos de la falta de proporcionalidad señalada. El exceso de punición como vicio determinante de la nulidad de los actos administrativos, generado por una carencia de adecuada proporcionalidad entre el objeto del acto y su finalidad, nos demuestra que tal exceso no es, en definitiva, sino una variante de la irrazonabilidad como vicio posible de todo acto jurídico estatal (Comadira, 1998, 330).

Establecida la obvia desproporción que existe entre el hecho punido y la pena con que se lo castiga, aparece el exceso de punición que, jurídicamente, se plasma en un acto irrazonable. El vicio del acto irrazonable, afectado de exceso de punición, se concreta, de este modo, en una nulidad absoluta, que generalmente es, además, manifiesta, con todas las consecuencias que le asigna el orden jurídico.

En la causa “Vesubio”<sup>38</sup>, el Tribunal Fiscal de la Nación se refirió específicamente a este tema. Así, entendió que el exceso de punición es determinante de la irrazonabilidad de un acto y cuestionó que el juez administrativo no dispusiera una sola línea para ponderar y justificar la aplicación del monto de la sanción aplicada, cuatro veces mayor que el mínimo de la escala punitiva. A criterio del Tribunal, olvidó que su potestad no se agota en la aplicación mecánica y dogmática de las normas, sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso.

En este sentido, conviene recordar las consideraciones realizadas sobre el apartamiento de las pautas contenidas en instrucciones emitidas por la AFIP, a efectos de la graduación de las sanciones. Así, se ha considerado arbitrario el criterio de la AFIP que, lejos de efectuar una valoración del hecho concreto (el porcentaje ínfimo de la suma omitida respecto del total), se limitó a señalar que, tratándose de actividad discrecional, el juez administrativo “*no tiene la obligación de ceñirse estrictamente al acatamiento indiscriminado del aludido parámetro*”, sin dar ninguna explicación de por qué, frente a la existencia del supuesto fáctico previsto en la norma (“cuando la diferencia de impuesto no represente más del 20% del impuesto que hubiera correspondido declarar”), no admitió la existencia de error excusable. Por ello la jueza entendió que la falta de motivación en la decisión administrativa de omitir deliberadamente la valoración sobre la existencia de error excusable en el caso puntual constituyó

---

<sup>38</sup>TFN, Sala A, “Vesubio SRL”, 6/07/2005. Disponible en: [www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/23.914-I.pdf](http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/23.914-I.pdf)

una conducta arbitraria e irrazonable del organismo recaudador que vicia de nulidad los actos administrativos en cuestión<sup>39</sup>.

También Gordillo (1997, IX-39) explica que es arbitrario el acto que considera las consecuencias de la decisión antes que la fundamentación de la misma. Es decir, ante la existencia de argumentos serios para fundar una solución, o ante la existencia de argumentos serios en contra de la solución que se quiere o se desea dictar, se recurre al fácil argumento de las consecuencias supuestamente negativas o nefastas que tendría la solución contraria, agregando así un segundo razonamiento falaz.

Un caso de arbitrariedad extrema podría ser la aplicación de una sanción que fuera graduada en el máximo legal como consecuencia de un mínimo incumplimiento a un contribuyente que no registre antecedentes. En ese caso, no existe violación de la ley, ya que la norma prevé en su escala el máximo aplicado: sin embargo existe evidente falta de proporcionalidad entre el fin perseguido por la norma y la decisión tomada por la Administración.

En materia de fiscalizaciones, se advierte que la vivencia cotidiana nos alecciona de los desajustes y arbitrariedades calificando conductas y otros excesos que comete la inspección tributaria, fenómeno al que se le debe dar la importancia que merece. La motivación en el hacer de los inspectores, cuando muestra desvíos legales, es el espejo de la manifiesta arbitrariedad en el proceder y sobre ello debe recaer la vigilancia de la justicia sin el menor reparo. *“El proceder arbitrario de la inspección refleja su parcialidad, el capricho personal del inspector, la sinrazón y, sobre todo, lo infundado e injustificado”* (Díaz, 2010, 15 y ss.).

#### *g) La forma*

Para el autor Cassagne (1998, 202 y ss.), la exteriorización de la voluntad en el plano jurídico recibe el nombre de “forma”, la cual constituye el elemento aglutinante de dicha voluntad en el acto administrativo, en miras a la consecuencia de un objeto determinado a través de una finalidad de interés

---

<sup>39</sup>Juzgado Nac. De 1ª. Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 11, “Compañía Procesadora de Carnes SA”, 13/02/2009.

público. La forma de documentación por antonomasia es, por supuesto, la escrita, que constituye la regla general.

Las formas en el derecho administrativo desempeñan una evidente función de garantía. Esta garantía ofrece un doble aspecto: a) para el particular o administrado, que por esa vía ve respetados sus derechos esenciales, ya que el arbitrio de la Administración Pública queda constreñido a desenvolverse dentro de determinados límites y a respetar los requisitos pertinentes, y b) para el interés público, ya que las formas constituyen una garantía automática de la regularidad o legalidad de la actividad administrativa (Marienhoff, 1982, 303 y ss.).

El grado de incidencia de la forma en la validez del acto administrativo depende del ordenamiento jurídico aplicable. Si este último establece que determinada forma debe ser observada para la existencia del acto, el no cumplimiento de tal requisito viciará el acto, ya que se trata de una forma esencial. Si la forma no estuviere establecida como indispensable para la existencia del acto, ella sería no esencial, y su inobservancia podría no viciar el acto. En los casos de duda acerca del alcance de una forma establecida o requerida por la norma, ha de estarse por su carácter esencial (Marienhoff, 1982, 333).

La Administración Pública tiene libertad para elegir la forma más adecuada para el dictado del acto, si bien la existencia de abundantes y distintas disposiciones administrativas ha reducido el margen de libertad formal (Cassagne, 1998, 206). Por su parte Gordillo (1997, X-3) sostiene, que hay no hay normas jurídicas que impongan una determinada estructura formal del acto aunque existen prácticas y costumbres en el sentido de hacerlo de determinada manera. Sin embargo, esos usos y costumbres no tienen ninguna fuerza jurídica y las exigencias formales que el acto debe satisfacer para ser legítimo no habrán, en consecuencia, de ser juzgadas de acuerdo a tales usos.

No obstante, Marienhoff (1982, 335) nos brinda algunos ejemplos en los cuales la inobservancia de la forma establecida o requerida para la emisión de un acto, no producirá su nulidad. Así, dicho autor sostiene, que esto sucede cuando, por ejemplo, se hubiere observado otra forma que, al ser más rigurosa que la exigida por la norma, contribuya a mantener la idoneidad del acto;

también, cuando faltare algún requisito que tienda simplemente a acreditar la autenticidad de un acto debidamente emitido, como sucedería si en el testimonio de una decisión faltare el sello oficial de la respectiva dependencia o cuando, no obstante la omisión de la forma prescripta, o la manera irregular en que dicha forma fue cumplida, el acto haya alcanzado el objeto a que estaba destinado.

En el orden nacional, el artículo 8º de la ley 19.549 establece que el acto administrativo se manifestará expresamente y por escrito: indicará el lugar y fecha en que se lo dicta y contendrá la firma de la autoridad que lo emite. Sólo por excepción y si las circunstancias lo permitieren, podrá utilizarse una forma distinta. A la vez, el artículo 14º dispone que el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, por violación de las formas esenciales.

Dromi (2006, 373) indica respecto de este tema, que el acto debe tener expresión precisa y clara del contenido de la voluntad administrativa, aspecto que se encuentra también vinculado al objeto.

Dado que el artículo 8º referido anteriormente indica que el acto debe contener lugar y fecha de emisión, se discutió si una determinación de oficio que careciera de fecha sería inválida. Al respecto, el Tribunal Fiscal en el plenario “Del Amo”<sup>40</sup> resolvió el tema, sentando como doctrina que la falta de fecha del acto determinativo de tributos y accesorios no es por sí sola causal de invalidez. Así, en dicho precedente se destacó que si se tiene en cuenta que la “forma” en el derecho administrativo desempeña una “función de garantía”, no puede sostenerse que la irregularidad consistente en la omisión de la fecha del acto pueda causar su invalidez si aquella función alcanza a cumplirse. En el caso, la omisión en la forma del acto puede ser subsanada a través de datos de orden lógico, como la notificación. En opinión de los jueces, la falta de fecha no es por sí causa de invalidez del acto, en tanto éste logre su objeto, satisfaga su finalidad y no lesione las garantías constitucionales del administrado.

Cassagne (1982), en referencia al plenario citado, calificó de acertada y justa la decisión, dado que la exigencia de fecha no constituye, en principio,

---

<sup>40</sup>TFN, en pleno, “Del Amo, Jorge Aldayturriaga”, 23/09/1981. Citado por: Calello, C. Nulidades en materia Tributaria, Edicon, Buenos Aires, 2012.

una forma esencial, salvo que ella fuera determinante para el acto, influyendo en su contenido o fin, o bien que provoque una grave indefensión en el administrado. En el mismo sentido, el autor Gordillo (1997, X-3) sostiene que si bien se trata de un requisito de obvia necesidad, la falta de fecha, o la absurdidad de la misma (por ejemplo, que apareciera como de varios años después del momento en que se la conoce), puede quedar subsanada con la forma de publicidad y, en tales casos, se tendrá por fecha del acto aquella en que ha sido publicado o notificado.

Corresponde señalar también, en cuanto a la forma, que en el acto debe haber una mención expresa de cuál es el órgano o autoridad de la cual emana. Además, la firma es un requisito fundamental del mismo, y su omisión, da lugar a la nulidad absoluta que sanciona el artículo 14<sup>o</sup>. Al respecto, Gordillo (1997, X-12) afirma que la firma acredita que la voluntad efectivamente ha sido emitida en la forma que el acto indica. Si falta la firma, entonces no hay acto: no se trata de un vicio de forma, sino de la inexistencia de la voluntad administrativa de dictar el acto.

En este aspecto, las intimaciones, en cuanto constituyen expresiones de voluntad de la administración productora de efectos jurídicos hacia los particulares, conforman actos administrativos. Si bien uno de sus requisitos esenciales es su firma, la misma ha sido reemplazada en el artículo 12 de la ley 11.683, dado que establece que las liquidaciones administrativas de impuestos previstas en su artículo 11, así como los intereses resarcitorios, actualizaciones y anticipos expedidos mediante sistemas de computación, constituirán título suficientes a los efectos de la intimación de pago de los mismos si contienen, además de los otros requisitos y enunciaciones que les fueran propios, la sola impresión del nombre y del cargo del juez administrativo (Dromi, 2006, 376). También y respecto de este punto, hay que tener en cuenta que la ley 25.506 de firma digital, rige el empleo de la firma electrónica y de la firma digital, y establece su eficacia jurídica en determinadas condiciones.

## **V. 2 La nulidad de los actos de procedimiento y la “teoría de la subsanación”**

El artículo 7° de la ley 19.549 que define los requisitos esenciales del acto administrativo, establece en su inciso d) que, antes de su emisión, deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resultaren implícitos del ordenamiento jurídico. Dicho artículo continúa diciendo que, sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, se considera también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos.

En cuanto a los vicios que se encuentran contemplados en el artículo 14 de la ley comocausantes de nulidad absoluta del acto administrativo, se observa que no está expresamente previsto el referido al procedimiento. Sin embargo, la Corte Suprema de la Nación<sup>41</sup> ha considerado que se encuentra comprendido dentro del elemento “forma”. Así sostuvo:

*“La inobservancia de requisitos de forma impuestos por principios vinculados al orden público administrativo (garantía de los administrados), es causa de nulidad del acto emitido con tal defecto (argumento de los artículos 7° y 14° de la ley 19.549)”*

No existe unanimidad de criterios a efectos de considerar cuál es el elemento que se encuentra viciado en caso de violación de los procedimientos aplicables. Así, se ha considerado que una concepción amplia del concepto de “forma” del acto administrativo abarca tanto la etapa de “formación del acto” como la de “expresión” de la voluntad que lo traduce, motivo por el cual se encuentran incluidas dentro de dicho concepto las formalidades anteriores al acto que constituyen una parte del “procedimiento administrativo”. Por ello, constituye una garantía jurídica a favor del administrado y, como tal, debe respetar todas las implicancias del debido proceso legal (Marienhoff, 1982, 301 y ss.).

Para Gordillo (1997, IX-7), la garantía de defensa en juicio es aplicable al

---

<sup>41</sup>CSJN-“Sudamericana de intercambio c/ Nación Argentina”, 1984, t. 306, p. 1138. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

procedimiento administrativo: cuando no se han respetado los principios fundamentales de la misma y especialmente *“el derecho de ser oído con ataque y defensa, y de oír lo que alegan los adversarios, y de producir la prueba de descargo de que el interesado quiera valerse y no se ha preparado la voluntad en la forma prevista por el orden jurídico”*.

Por su parte Dromi (2006, 85) considera que *“cuando no se da al administrado la oportunidad de exponer razones, de ofrecer y producir prueba, etc., el acto administrativo no se ajusta al requisito del debido proceso y por lo tanto está viciado en el elemento de la voluntad”*.

En el caso puntual de los procedimientos reglados por la ley 11.683, es claro que los mismos deben respetar las pautas del debido proceso y que en caso de ser vulnerados, originan la nulidad absoluta del acto administrativo. Así, por ejemplo, a efectos de determinar la materia imponible o el quebranto impositivo, en supuestos en que no se hubieran presentado declaraciones juradas o resultaren impugnables las presentadas, fácil es concluir que se debe realizar el procedimiento de determinación de oficio contemplado en el artículo 17 y siguientes de la ley de procedimientos administrativos, los que disponen básicamente el otorgamiento de una vista al contribuyente por parte de un funcionario denominado juez administrativo, conteniendo las impugnaciones o cargos que se le formulen, el descargo y ofrecimiento de prueba por parte del contribuyente, y el dictado de resolución en consecuencia.

También, en materia de sanciones pecuniarias, el artículo 70 establece que se deberá instruir sumario, y prevé, a tal efecto un procedimiento similar, consistente en vista, descargo, prueba y resolución. También en la ley 11.683 se prevén procedimientos específicos a efectos de la aplicación de clausura de establecimientos, interdicción y secuestro de mercaderías.

Otro supuesto es la falta de corrimiento de vista. Es claro que si no se corre la misma a efectos de que el contribuyente presente su descargo –tal como lo indican los artículos 17 y 70- el acto se encontrará viciado. Además, el Tribunal Fiscal de la Nación ha asimilado la falta de corrimiento de vista a aquellos supuestos en que dicha vista ha existido, pero la resolución dictada en

consecuencia indica que el contribuyente no realizó descargo alguno cuando en realidad si lo hizo.<sup>42</sup>

Otra cuestión a tener en cuenta en lo que respecta al procedimiento, es si se puede declarar la nulidad de una resolución de determinación de oficio dictada como corolario de una fiscalización de cuyo inicio el contribuyente no fue notificado, al no existir orden de intervención ni notificación al contribuyente de que se encontraba bajo inspección y que el proceso podía culminar con el procedimiento de determinación de oficio. El contribuyente toma conocimiento de las tareas de fiscalización porque le notifican requerimientos; sin embargo, en ellos, el fisco no menciona en forma precisa qué impuesto y qué periodos van a ser fiscalizados.

En esta materia, se declaró la nulidad en un supuesto de aplicación del régimen del bloqueo fiscal.<sup>43</sup> En el mismo se consideró que conocer la fecha cierta de inicio de inspección es de fundamental importancia ya que determina el período base sobre el cual el fisco puede determinar la materia imponible sin necesidad de su previa impugnación.

En el mismo sentido se dijo, que la ampliación de una orden de intervención en modo alguno puede reputarse como una mera formalidad o acto interno de la administración, ya que, además de ser notificado al contribuyente, la notificación de una orden de intervención es el acto que comprendía periodos que no habían sido incluidos dentro del objeto de la fiscalización según la orden de intervención.<sup>44</sup>

Respecto a incumplimientos referidos a la imputación en la instrucción del sumario, se declaró la nulidad en supuestos en que la instrucción del mismo se había iniciado sobre la base del artículo 46 y, sin embargo, la sanción se aplicó con fundamento en el artículo 47, inciso a) de la ley, en evidente

---

<sup>42</sup>Ver en este sentido: TFN, Sala A, "Representaciones Artísticas Eape S.A.", 20/09/2000; TFN, Sala D, "Testa, Juan Carlos", 20/05/2008. Disponibles en:

<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?palabra1=vista&Submit=Buscar+por+tema>

<sup>43</sup>TFN, Sala A, "Proyajo S.A.", 31/10/2007. Citado por: Bellorini, J. "El régimen jurídico de las nulidades en el derecho procesal tributario", Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIX, Julio 2008.

<sup>44</sup>TFN, Sala C, "Osmiber S.R.L.", 20/02/2006. Citado por: D'Agostino, J.R. "Inicio de inspección y los derechos de los ciudadanos", Tribuna Fiscal, ámbito.com, 13/03/2012.

Recuperado de:

<http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=2643>

violación al derecho de defensa del contribuyente. Se entendió que, si bien el mencionado artículo 46 fija el monto de la sanción, indica también conductas diferentes a las del inciso a) del artículo anteriormente mencionado. Así, se sostuvo: *“En efecto, las circunstancias expuestas en el Considerando III llevaron válidamente al Fisco Nacional a considerar la conducta del encartado como configurativa de la presunción de voluntariamente producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas”, descripta en el inc. a) del art. 47, al resultar evidente que medió una grave contradicción entre las declaraciones juradas originales con los datos que surgen de las declaraciones juradas rectificativas, toda vez que se detectó la presentación de declaraciones juradas sin movimiento (en cero), no habiendo el actor –aun teniendo la oportunidad de hacerlo- desvirtuado las conclusiones del organismo recaudador por medio de pruebas fehacientes, ya sea en el sumario como en esta instancia.”*<sup>45</sup>

En el mismo sentido, se determinó que el sumariado, al no señalarse claramente la aplicación de algunas de las presunciones del artículo 47 de la ley 11.683, pierde la posibilidad de defenderse concretamente sobre la inexistencia de la situación de hecho que funda la presunción de fraude, que es la única defensa que puede esgrimir para poder acreditar que su conducta no tiene tal carácter, ya que así lo dispone la misma ley. El tribunal destacó que la posibilidad de revisión e instancia posterior no puede transformarse en un *bill* de indemnidad para la administración para no respetar normas claras como las que se han precitado, ya que ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisibles en supuestos como el resuelto.<sup>46</sup>

No obstante, si bien es claro que, en caso de violación de los procedimientos esenciales, el acto es nulo de nulidad absoluta, la doctrina emanada de ciertos precedentes de la Corte Suprema de Justicia denominada “teoría de la subsanación”, ha considerado que no interesa la indefensión en sede prejudicial si el interesado pudo defenderse ante la justicia. Es decir, no

---

<sup>45</sup>TFN, Sala B, “Pinto, Roberto”, 23/02/2007. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/23.989-I.pdf>

<sup>46</sup>CNFed. Cont. Adm., Sala I, “Empresa de Transportes Especiales S.A. /TF 14.932 c/Dirección General Impositiva”, 25/02/2000.

existe violación del derecho de defensa sí, no obstante no haber sido respetado en sede administrativa, se ha podido ejercer en sede judicial (Calello, 2012, 115).

El autor Linares (1971, 1137-1146), analiza los antecedentes jurisprudenciales de nuestro máximo Tribunal en esta materia, distinguiendo tres períodos: en el primero, se sostiene como regla que no interesa la indefensión en sede administrativa si el interesado pudo defenderse en la justicia. Ejemplo de este periodo es una causa de 1943<sup>47</sup>, en la que la CSJN sostuvo *“Que desde luego, el trámite posterior del juicio, en el que el interesado ha sido oído y se le ha admitido la prueba que ofreciera, le impide fundar el recurso extraordinario en el referido artículo 18 de la Constitución Nacional, porque no resulta ahora de autos que el procesado haya sido privado de su derecho a defenderse, ni que el mismo sufriera restricción suficiente a ese fin”*; también, en otro fallo, el Supremo Tribunal dictaminó que: *“Habiéndose oído al interesado dándole oportunidad para hacer una exposición de descargo en el procedimiento administrativo seguido con motivo de la violación de la ley 12.591, y admitido después en el procedimiento judicial todas las pruebas que ofreció, debe desestimarse la violación de la defensa en juicio invocada por aquél”*<sup>48</sup>. No obstante, Linares (1971) aclara que en ese periodo también existen antecedentes en que no es tan nítida la tesis de la subsanación.

En el segundo período, que se ubica entre 1955 y 1959, se dictan fallos que parecen apuntar a una reacción contra la regla tradicional de la subsanación y exigen debido proceso en sede administrativa. Ejemplos de ello encontramos en los siguientes fallos de la Corte Suprema: en la causa “Barbero, Ernesto”,<sup>49</sup> el citado Tribunal sostuvo que la garantía de la defensa en juicio es también imperativa para los cuerpos jurisdiccionales administrativos y que si la sentencia apelada por vía del recurso extraordinario ha sido revocada por la Corte Suprema, en razón de haberse violado la garantía de defensa en juicio, corresponde devolver los autos al tribunal de su procedencia

---

<sup>47</sup>CSJN, “Fuchs, Roberto Javier”, 17/9/1943. Fallos 196:598. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

<sup>48</sup>CSJN, “Roel y Cía.”, 7/11/1946. Fallos 207:90. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

<sup>49</sup>CSJN, “Barbero, E. v. Ayuso, J”, 16/11/1955. Fallos 233:74. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

para que la causa sea tramitada con arreglo a derecho; como así también, en la causa “Keen de Perez Calvo”<sup>50</sup>, la CSJN decidió que “..si luego de haberse ordenado la producción de la prueba ofrecida por las partes se resolvió prescindir de ella, la sentencia que, en tales condiciones, rechazó la demanda, es violatoria de la defensa en juicio y debe ser revocada por la vía del recurso extraordinario”, y en otro fallo del año 1957 que “Es violatoria de la defensa en juicio la sentencia de la Corte Suprema de Tucumán que, en el recurso contencioso contra una decisión de la Dirección General de Rentas que impuso multa por infracción a la ley provincial N° 2040, resolvió directamente sobre el fondo del asunto sin permitir la apertura a prueba de la causa, a pesar de que el imputado, tanto en la tramitación administrativa como en la judicial, ofreció medidas de prueba y señaló los extremos de hecho que quería probar en su descargo. Corresponde revocar el fallo, por la vía del recurso extraordinario, dejar sin efecto todo lo actuado a partir del auto que revocó la apertura a prueba de la causa y devolver al tribunal de su procedencia a fin de que tramite con arreglo a derecho”<sup>51</sup>.

En el tercer período, hay muchos fallos que vuelven al criterio de subsanación: hay defensa suficiente cuando existe posibilidad de una defensa bastante en sede judicial que subsane la indefensión administrativa. A modo de ejemplo, citamos el fallo “Sindicato Argentino de Músicos”<sup>52</sup> del año 1962 en el cual la Corte Suprema dijo: “Las omisiones observables a la tramitación administrativa pueden ser salvadas en la posterior instancia judicial”, y en otro del año 1967, que “La restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el posterior trámite judicial”<sup>53</sup>.

La teoría de la subsanación, ha recibido numerosas críticas por parte de la doctrina. Para Comadira (2003, 320 y ss.), con la subsanación, la clara imputación legal de la nulidad absoluta al vicio de indefensión en sede administrativa se vacía de contenido porque siempre quedará abierta, desde

---

<sup>50</sup>CSJN, “Keen de Perez Calvo”, 1957, Fallo 237:777. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

<sup>51</sup>CSJN, “Compañía Azucarera del Norte SA”, 11/03/1957, Fallos 237:193. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

<sup>52</sup>CSJN, “Sindicato Argentino de Músicos”, 6/07/1962. Fallos: 253:229. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

<sup>53</sup> CSJN, “Argentine Land and Investment Co Ltd.”, 3/05/1967. Fallos 267:393. Disponible en: <http://www.csjn.gov.ar/microfichas/jsp/consultaTomosFallos.jsp>

esta perspectiva, la posibilidad de la amplitud de prueba y debate en sede judicial. También afirma el citado autor, que no se trata de la nulidad por la nulidad misma, ya que las formas en el derecho administrativo trascienden el exclusivo interés público. Por eso, la deficiencia en la defensa administrativa afecta no sólo el interés particular sino incluso el propio interés general que requiere de eficacia, legalidad y justicia en el obrar administrativo.

Por su parte, el autor Linares (1971, 1137 y ss.), advierte que el hecho de que haya posibilidad legal de impugnar con prueba en instancia judicial una decisión administrativo-jurisdiccional no precedida de un debido proceso, no quita que la decisión administrativa implique, de por sí, un acto administrativo-jurisdiccional, porque éste es una norma jurídica individual vigente aunque no se ejecute todavía. Como tal, es una pretensión jurídica contra el particular que lo lesiona, sea o no apelable la decisión a ambos efectos. Este acto crea un cierto status jurídico nuevo en el que el particular sufre detrimento actual en su libertad. Si apela, aun con ambos efectos, lo hace en inferioridad de condiciones de seguridad jurídica y libertad que las que tenía antes de la decisión. Y, si no apela ese status, queda firme. Esto significa que, en sede administrativa, debe interesar siempre a todo evento la defensa del particular con notificación suficiente, audiencia, prueba y decisión final acertada, legal y justa.

Para Mairal (1989), los recaudos de forma y procedimiento que la ley de procedimientos administrativos establece para el dictado de actos administrativos constituyen, en cierta medida, el *pendant* justificativo de la presunción de legitimidad de éstos. Si la administración, por regla general, respeta el principio *audi alteram partem*, se mune de un dictamen jurídico previo y motiva su decisión, es plausible presumir la legitimidad de sus actos. No parece coherente, por el contrario, tolerar que se soslayen los recaudos procedimentales y seguir manteniendo tal presunción. En efecto, si el particular no recurre, el acto queda firme; si lo hace, recién entonces se subsana el vicio. ¿Para qué preocuparse entonces –puede preguntarse el funcionario- por actuar correctamente desde un principio?

La autora Calello (2012, 117-118), opinando específicamente en materia tributaria, nos dice respecto de este tema, que se podría pensar que al tener el

contribuyente la posibilidad de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no sufriría demasiado perjuicio, ya que tendría en ese ámbito la oportunidad de ejercer su derecho de defensa. Sin embargo, considera la citada autora, ello no es así. En primer lugar, se debe tener en cuenta los costos involucrados en dicha apelación, ya que, como mínimo, se deberá abonar la tasa de actuación. En segundo término, puede ser pasible de medidas precautorias de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la ley de Procedimiento Tributario. Pero además, y tal vez sea la peor consecuencia a criterio de la misma, en la medida en que el tributo reclamado supere la suma de \$ 400.000, puede ser denunciado en los términos de la ley penal tributaria. Es decir, mientras se aplica o intenta aplicar la teoría de la subsanación, el contribuyente se ve sometido a un proceso penal. Sostiene, además, Calello (2012, 119), que de la presunción de legitimidad de los actos administrativos deriva la ejecutoriedad de los mismos, motivo por el cual se torna imprescindible el cumplimiento de los procedimientos establecidos a efectos de que el contribuyente ejerza su derecho de defensa. Es que, si bien y no obstante los perjuicios que la situación origina en el contribuyente, la apelación al Tribunal Fiscal tiene efectos suspensivos, existen otros supuestos que no resultan apelables ante dicho órgano.

Por otra parte, se ha señalado, que la ley 19.549 es clara: ante el vicio grave de procedimiento, la consecuencia irremediable es la nulidad absoluta y no se debe exigir nada más al interesado. Por lo tanto, aplicar la teoría de la subsanación a un acto nulo de nulidad absoluta, implica una contradicción en sus términos. De manera alguna puede requerirse al interesado demostrar que la nulidad no se pide por la nulidad misma, exigiéndole que acredite un perjuicio actual y concreto. Esta exigencia es improcedente por la sencilla razón de que agrega un requisito no previsto en la ley, requisito que además, normalmente neutraliza la decisión legislativa de fulminar automáticamente con la nulidad absoluta todo acto dictado en violación de los procedimientos sustanciales y esenciales previos. El cumplimiento tardío es, en rigor, incumplimiento, pues ya no es idóneo para concretar la garantía de defensa del particular en sede administrativa, ni tampoco, para asegurar la eficacia, legalidad y justicia del acto dictado (Canda, 2002).

Gordillo (1997, IX-9), también en desacuerdo con esta teoría en examen, alega que el único modo de que un funcionario público que ha desconocido esta garantía constitucional aprenda a respetarla y seguirla en el futuro, es restituyendo las cosas a su estado anterior, obligando al mismo funcionario a tramitar y resolver los derechos del individuo. La experiencia demuestra que el criterio de considerar que el vicio de violación del derecho de defensa origina tan sólo la anulabilidad del acto, desemboca inevitablemente en que nunca ese derecho es efectivamente respetado en las jerarquías inferiores e intermedias de la administración: sólo las etapas superiores dan al administrado oportunidad de defenderse; dado que ello se considera a veces suficiente para subsanar el vicio cometido por las etapas inferiores, éstas nunca se enteran de que deben respetar esa norma constitucional.

Concluimos entonces, adhiriendo a la postura de que cualquier restricción arbitraria al derecho de defensa implicará la nulidad del procedimiento, la cual no podrá ser saneada por la mera existencia de una posible revisión judicial.

### ***V. 3. La “teoría de la subsanación” y la jurisprudencia en materia tributaria.***

En los siguientes antecedentes que pasamos a enunciar, se ha desestimado la aplicación de la teoría de la subsanación.

Entendió el Tribunal Fiscal que *“la imposibilidad fáctica de merituar las defensas esgrimidas, produjo un estado de indefensión y un perjuicio que no podría ser válidamente saneado en un proceso posterior y cuya implicancia es, en los hechos, asimilable a la falta de corrida de vista por la afectación efectiva del derecho fundamental de defensa que la omisión de la misma produce”*<sup>54</sup> En el mismo sentido, se ha sostenido que *“...la falta de consideración del descargo en modo alguno puede ser subsanada por las instancias procesales revisoras de aquel acto manifiestamente viciado ab initio, en clara alusión a la inaplicabilidad de la teoría de la subsanación. Esto se debe a que no toda*

---

<sup>54</sup>TFN, Sala D, “Testa, J.C”, 20/05/2008. Recuperado de: <http://cpcen.org.ar/v2/wp-content/uploads/2014/11/MATERIAL-NEUQUEN-CUATRO.pdf>

*nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas, dado que algunas tienen tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior puesto que, admitir lo contrario, significaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada para disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado; conclusión que repele a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable, impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración”<sup>55</sup>*

También, en otra causa del año 2007<sup>56</sup> y respecto a la corrida de vista, se ha sostenido que en las resoluciones que se dicten en materia tributaria no pueden adicionarse conceptos por los que no se confirió la debida audiencia al interesado. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el respeto de la garantía de la defensa en juicio consiste en la observancia de las formas sustanciales relativas a acusación, defensa, prueba y sentencia. Conforme a este principio, se ha sostenido que la falta de vista en los procedimientos jurisdiccionales que se desarrollan ante los organismos recaudadores determina la nulidad de las actuaciones, no siendo aplicable el principio de subsanación de la restricción de la defensa en juicio en etapas ulteriores.

En otro precedente, el Fisco, en una aplicación extrema de la teoría de la subsanación, basó su defensa en que el contribuyente dispone de una nueva instancia ante el Tribunal Fiscal de la Nación para articular la defensa que antes no le fue receptada, ya que, si se hubiera meritado el descargo, probablemente otra hubiera sido la solución del caso, máxime al considerarse la circunstancia expresada en la misma resolución recurrida de no registrar antecedentes.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup>TFN, Sala B, “Magnamo, Rafael Alejandro”, 13/05/2008. Recuperado de: <http://cpcen.org.ar/v2/wp-content/uploads/2014/11/MATERIAL-NEUQUEN-CUATRO.pdf>

<sup>56</sup>TFN, Sala E, “Aseguradores de Caucciones SA”, 23/11/2007. Recuperado de: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/23.162-A.pdf>

<sup>57</sup>TFN, Sala B, “Peralta y Cía SACIA”, 30/06/1994. Recuperado de: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?pagina=148&palabra1=art>

Respecto de las notificaciones, la invalidez de la notificación referida a la vista o la instrucción del sumario determina, en principio, la nulidad del acto dictado en consecuencia –determinación de oficio o resolución que aplica multa-, por cuanto una vista mal notificada equivale a falta de corrimiento de vista. En este caso, la ampliación del plazo para apelar las resoluciones determinativas o sancionatorias no resuelve el problema, dado que el vicio grave ocurrido en el procedimiento no se puede suplir a través de la apelación posterior. En estos casos, resulta inaplicable la teoría de la subsanación, cuestión que ha sido reconocida, en general, por la jurisprudencia<sup>58</sup>. En definitiva, se trata de no haber corrido vista y, por lo tanto, se ve gravemente afectado el derecho de defensa del contribuyente.

En un importante precedente, el Tribunal Fiscal declaró nulo de nulidad absoluta, la resolución apelada, fundamentando dicha decisión de la siguiente manera: *“Si bien las cuestiones de las nulidades deben mirarse restrictivamente en tanto exista posibilidad de revisión e instancia posterior, ello no puede transformarse en un bill de indemnidad de la administración para no respetar las normas claras, pues ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisibles. Cabe tener en cuenta que el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede y, por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones dictadas por el Organismo Fiscal, en cuanto a la justeza y legalidad de los razonamientos volcados por el juez administrativo, en relación con las constancias probadas durante la fiscalización o el proceso de determinación de oficio. Empero, esa tarea de contralor se ve frustrada cuando*

---

<sup>58</sup> Por ejemplo, en la causa “Pereyra y Cía”. se ha sostenido: “Que en doctrina se ha dicho quedada la importancia de la notificación y de los efectos que ella produce, es preciso que se exija que sea cumplida observando todos los recaudos previstos para ese fin, de modo de obtener una constancia indiscutible de que el acto notificado ha llegado, efectivamente, a conocimiento del administrado, salvo, claro está, el caso de notificación por edictos, que es puramente formal y ficta. Por ello, las notificaciones que se hacen transgrediendo las normas legales aplicables, o en forma tal que dejen dudas sobre el real cumplimiento de su objeto específico, deben considerarse y declararse inválidas, como si no se hubieren practicado (...). Sin embargo, si del expediente administrativo o de la actuación del interesado surgiera claramente que conoció el acto o resolución de que se trate, se lo tendrá por notificado desde que tal circunstancia quede evidenciada.” TFN, Sala G, “Pereyra y Cía.”, 23/02/2009. Recuperado de: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/21.616-A.pdf>

*el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta Instancia, por lo que no corresponde ya su revocación por error en los criterios fiscales, sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la "subsanción" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal.*"<sup>59</sup>De igual modo lo hizo en la causa "Sodiro"<sup>60</sup> la misma Sala B del Tribunal Fiscal, cuando decidió también que las cuestiones de las nulidades deben mirarse restrictivamente en tanto exista posibilidad de revisión e instancia posterior, lo que no puede transformarse en un *bill* de indemnidad de la administración para no respetar normas que son claras, ya que ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisibles en casos especiales como el que está en resolución por dicha Sala.

En otras causas, el TFN decidió aplicar la teoría de la subsanción. Por ejemplo, en lo que respecta a la subsanción de prueba en una etapa jurisdiccional, se sostuvo: *"Cabe tener en cuenta la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior"* <sup>61</sup>En el mismo sentido, en la causa *"Bimbo de Argentina SA"*<sup>62</sup>, el Tribunal sostuvo: *"...asimismo, constituye doctrina de la Corte Suprema, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del*

---

<sup>59</sup> TFN, Sala B, "Linch, Patricio", 10/03/2008. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/29.459-I.pdf>

<sup>60</sup> TFN, Sala B, "Sodiro, Luis", 15/05/2008. Recuperado de: <http://cpcen.org.ar/wp-content/uploads/2014/11/MATERIAL-NEUQUEN-CUATRO.pdf>

<sup>61</sup> TFN, Sala F, "Magnetis Marelli Sistemas de Escape SA", 21/04/2008. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?palabra1=subsanacion&Submit=Buscar+por+tema>

<sup>62</sup>TFN, Sala E, "Bimbo de Argentina SA", 15/12/2003. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/18675-A.pdf>

*art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior”.*

El mismo fundamento ha sido expresado en otra causa del año 2003<sup>63</sup>, donde nuevamente se invocan los argumentos esgrimidos oportunamente por el más alto Tribunal, en el sentido de que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en un etapa jurisdiccional posterior, y porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia, agregando, en este caso, que el apelante ha contado con amplias posibilidades de producir prueba, con la consiguiente subsanación de cualquier irregularidad que pudiera haberse configurado en sede aduanera.

En otra causa del año 2005<sup>64</sup>, resuelta por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, se aplicó la teoría de la subsanación, con los siguientes argumentos: *“Atento a la posibilidad de la actora en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho, como también, al de la firma importadora y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables. La valoración que se haga de las defensas que opone la actora, no amerita declarar la nulidad del procedimiento, en tanto existiendo esta instancia jurisdiccional de revisión, su declaración implicaría retrotraer el proceso sin utilidad alguna. Para analizar las consecuencias posibles de su declaración, si la omisión del servicio aduanero origina realmente a la parte una lesión y sobre todo si hubiera variado el fallo. En atención al criterio restrictivo que prima en la anulación de un acto, que obliga a evaluar si retrotraer las actuaciones al momento en que se cometió el vicio, y subsanado el mismo, es de prever lógicamente que se producirá el mismo acto que se anula. En esta instancia resulta posible merituar la prueba obrante en las actuaciones, puede afirmarse que los vicios del procedimiento no le causan a la parte indefensión o*

---

<sup>63</sup>TFN, Sala E, “Moyano Riesco, G.”, 12/05/2003. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/17764-A.pdf>

<sup>64</sup>TFN, Sala F, “La Economía Comercial SA de Seguros Generales”, 24/02/2005. Disponible en: <http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?pagina=13&palabra1=nulidad>

*gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal*”. Lo mismo resolvió ese mismo año, pero la Sala B, en la causa “Ciccone Calcográfica SA”<sup>65</sup>, en la que el TFN sostuvo: “*Resulta aplicable lo expresado por este Tribunal en distintos pronunciamientos en el sentido de que el ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo al acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como a la fundamentación del acto administrativo, sin duda lo maculan, no acarrear a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora pueda alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa. Se hace entonces de aplicación la inveterada doctrina según la cual las nulidades son susceptibles de convalidarse, salvo que por su gravedad sean imposible de subsanarse por la vía del recurso de apelación. Debe desestimarse el planteo de nulidad en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior*”. También encontramos precedentes del año 2007 en adelante que hace aplicación de la teoría en examen. Ver en este sentido, las causas: “Tevelam SRL”<sup>66</sup>, “Cunningham, Jimmy”<sup>67</sup> y “Alba Compañía Argentina de Seguros.”<sup>68</sup>

Para terminar este breve análisis de la jurisprudencia tributaria en materia de aplicación del principio de subsanación, mencionaremos, por aleccionador, un fallo de la Suprema Corte Bonaerense del año 2010<sup>69</sup>, en donde la misma analiza con un notable criterio dicha teoría.

En primer lugar, dicha Corte abandona la tesis por la cual los vicios evidenciados en el procedimiento, están excluidos –en principio-, del control jurisdiccional, debido a que en sede judicial el afectado puede ejercer su defensa y probar las irregularidades incurridas por la entidad pública; salvo, que la irregularidad en el trámite previo al acto administrativo configure un atentado irreparable al derecho de defensa. Para esto, el Tribunal da los

---

<sup>65</sup>TFN, Sala B, “Ciccone Calcográfica SA”, 05/07/2005. Disponible en:<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?pagina=14&palabra1=nulidad>

<sup>66</sup>TFN, Sala E, “Tevelam SRL”, 16/11/2007. Disponible en:  
<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/22.427-A.pdf>

<sup>67</sup>TFN, Sala E, “Cunningham, J”, 16/03/2006. Disponible en:  
<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/jurisprudencia/21.111-A.pdf>

<sup>68</sup>TFN, Sala G, “Alba Compañía de Seguros”, 27/02/2009. Disponible en:  
<http://www.tribunalfiscal.gov.ar/buscadorte.php?palabra1=subsanacion&Submit=Buscar+por+tema>

<sup>69</sup>Suprema Corte Prov. De Buenos Aires, “J.G. c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires”, 30/06/2010, Publicado en DJ 29/06/2011, 23.

siguientes argumentos: 1) Que en el Estado de Derecho, el principio de legalidad impone a la Administración Pública un obrar acorde con el ordenamiento jurídico; 2) Que el adecuado cumplimiento del procedimiento configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo; 3) Que entre el procedimiento administrativo y el proceso judicial no existe una relación de continuidad, por lo que la indefensión producida en el primero no se puede solucionar en el segundo. En consecuencia, es improcedente auspiciar la posibilidad de minimizar los vicios graves acaecidos en la Administración por la circunstancia de que luego se pueda accionar judicialmente.

En segundo lugar, el Supremo Tribunal de la Provincia de Buenos Aires critica la contradicción de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha aceptado en algunos casos la teoría de la subsanación, mientras que la ha rechazado en otros. Luego, el citado Tribunal bonaerense esgrime este fundamento: *“No se trata de sostener que cualquier irregularidad en el procedimiento, por intrascendente que fuere, habrá de proyectar la nulidad absoluta de toda decisión ulterior y en manera inexorable. Lo que interesa destacar, en función de las razones expuestas, apunta a otro propósito. Así, cuando en el caso enjuiciado se advierta la inobservancia o el quebrantamiento por la Administración Pública de trámites esenciales, la invalidez consecuente de la decisión no resultara en principio susceptible de ser saneada si es que la anomalía resulta concretamente planteada en esos términos por el afectado”*.

## VI. Conclusión

En virtud de los objetivos planteados al inicio del presente trabajo, hemos hecho un breve análisis de la teoría de la nulidad en el marco del proceso tributario, en base al postulado tenido en cuenta para efectuar el mismo, en el sentido de que los actos administrativos emanados de la Administración Federal de Ingresos Públicos deben contener los requisitos previstos en la Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos.

Para esto, previamente, hemos precisado y diferenciado el concepto de nulidad para el Derecho, y diferenciado el mismo de otros institutos jurídicos; como así también, hemos clasificado a las nulidades y analizado cada uno de los principios que rigen los presupuestos de las mismas. Posteriormente, y luego de haber hecho un recorrido por los sistemas de nulidades que han sido considerados a lo largo del tiempo por los autores, nos hemos enfocado en el sistema de nulidades del acto administrativo y en los vicios que determinan las mismas, para luego centrarnos en lo que fue el objeto principal de nuestra atención: la nulidad en materia tributaria y sus especificidades.

Tal como hemos visto, se desprende del artículo 14 de la ley 19.549, los supuestos que resultan sancionables con la nulidad absoluta, y que si bien, no existe una correspondencia acabada entre los términos empleados para enunciar los requisitos esenciales y los vicios generadores de invalidez, fue posible realizar una interpretación sistemática entre los mismos, dado que tal correlación existe y es aplicable en la materia en estudio. Es por eso que, y como pudimos apreciar a lo largo del desarrollo del capítulo V, un acto administrativo es nulo de nulidad absoluta cuando carece de alguno de los elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave.

La ley 11.683 prevé específicamente la nulidad como excepción de previo y especial pronunciamiento en la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sin perjuicio de plantearla como un argumento más dentro de la defensa de fondo. No obstante, en muchas oportunidades, a pesar de que el acto se presenta como nulo de nulidad absoluta, los jueces invocan la “teoría de la subsanación” para no realizar la declaración de dicha nulidad. Esto lo hemos apreciado, fundamentalmente, en los casos de vicios del procedimiento, como así también, en la motivación.

Tal como hemos precisado en la presente investigación, la doctrina citada anteriormente fue elaborada a partir de una serie de sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y la misma postula básicamente que no interesa la indefensión en sede prejudicial o administrativa, si el interesado puede defenderse o tiene oportunidad de hacerlo ante la justicia. Por lo tanto, se introduce a través de la misma, la premisa que sostiene que no existe violación del derecho de defensa sí, no obstante no haber sido respetado en sede administrativa, se ha podido ejercer en sede judicial.

No obstante, y como resultado del análisis tanto doctrinal como jurisprudencial que hemos efectuado en el presente, llegamos a la conclusión de que una aplicación sistemática e indiscriminada de la teoría de la subsanación lleva a dejar sin efecto el derecho de defensa en juicio de los contribuyentes, como así también, los postulados de ese principio contenidos en la Ley de Procedimientos Administrativos, la que hace una recepción expresa de ese principio de raigambre constitucional. Sin dejar de considerar también, en este sentido, la interpretación de la Corte Suprema de la Nación hecha en el precedente “Expreso Sudoeste”<sup>70</sup>, donde hizo hincapié en que el artículo 8º de la Convención Americana de Derechos Humanos - el que establece que “*Toda persona tiene derecho a ser oída con la debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente independiente e imparcial...para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”- tiene ya jerarquía constitucional, teniendo como fundamento el derecho de defensa garantizado por el artículo 18º de nuestra Ley Fundamental; y entendió, a su vez, dicho Tribunal, que esa norma es aplicable tanto a las personas físicas como a las de existencia ideal.

Por otra parte, y en referencia a la utilización de la teoría de la subsanación, creemos que implica una derogación implícita de las normas legales que receptan el ya mencionado derecho de defensa en sede administrativa, derivado expresamente de la Constitución Nacional. Es por eso que entendemos, que en el supuesto de actos de nulidad absoluta emitidos por

---

<sup>70</sup>CSJN, “Expreso Sudoeste SA” c. Prov. De Buenos Aires”, 27/12/1996. Publicado en L.L. 1997-C-38

la Administración y, por lo tanto, no saneables, resulta una contradicción admitir la subsanación de los mismos en instancias superiores. El perjuicio irrogado para el contribuyente por la emisión del acto nulo, se advierte a partir de la imposición de las costas necesarias para enfrentar dicha apelación, como así también, por la posibilidad de verse sometido a un embargo preventivo o, peor aún, por el riesgo de sufrir una denuncia penal en su contra.

Es por lo expuesto que, creemos que no se puede seguir sosteniendo que la omisión de principios esenciales, tales como los del debido proceso o la falta de dictamen jurídico previo, puedan subsanarse en la etapa judicial, lo que conduce a una desjuridización de la administración, la cual, con el argumento de la celeridad, la economía, la sencillez y la eficacia lesiona el Estado de Derecho y la plena observancia de la juridicidad y del debido proceso. Es decir que la utilización de esta teoría, nos coloca frente a un falso dilema: eficiencia y celeridad frente a la juridicidad o legalidad de los procedimientos, ya que para no retrotraer etapas, se prescinde de valores fundamentales para el sistema republicano.

Es por lo expuesto, y en virtud de la jurisprudencia explicitada en el presente, que se postula la no aplicación de esta teoría o principio de la subsanación por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, con motivo de que dicha decisión, creemos, podrá conducir a un actuar más responsable de los funcionarios de la Administración, con la consiguiente mejora del procedimiento en sede administrativa y con una mayor protección de los administrados en sus derechos fundamentales.

## VII. Bibliografía General

1. ALSINA, H. (1961). Tratado teórico práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, 2ª. ed., T. 1, Ediar, Buenos Aires.
2. ARAUZ CASTEX, M. (1974). Derecho Civil, Parte General, T II, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires.
3. BUTELER CÁCERES, J. (1989). Manual de Derecho Civil, Parte General, Ed. Advocatus, Córdoba.
4. CALELLO, C. (2012). Nulidades en materia tributaria, Edicon, Buenos Aires.
5. CANDIA, F. (2002). "El incumplimiento de los procedimientos esenciales previos al dictado del acto administrativo y la teoría de la subsanación" (Nota a fallo), EDA, 01/02-233. Recuperado de <https://sites.google.com/site/tecnicasinvestigativas2/bibliografia-sugerida-para-la-segunda-parte-procedimiento-administrativo>
6. CANDIA, F. O. (2000). "El incumplimiento de los procedimientos esenciales previos al dictado del acto administrativo y la teoría de la subsanación", E.D., Serie Especial de Derecho Administrativo, 28/6/2000.
7. CARLOS, E. (1946). "Nociones sumarias sobre nulidades procesales y sus medios de impugnación (nota a fallo del Superior Tribunal de Santa Fe), 26/03/1946), en L.L., Tº 43, 831-45.
8. CASSAGNE, J.C. (1982). "La carencia de fecha del acto administrativo de determinación tributaria", Derecho Fiscal, Nº 376, 27/02/1982.
9. CASSAGNE, J.C. (1998). Derecho Administrativo, Tomo I, 6º Ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires.
10. CASSAGNE, J.C. (2006). Derecho Administrativo, Tomo II, 8ª. Edición, Lexis Nexis, Buenos Aires.
11. COMADIRA, J. R. y MONTI, L. (Colab.) (2007). Procedimientos administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada, T.1, La Ley, Buenos Aires.
12. COMADIRA, J.R. (1988). La anulación de oficio del acto administrativo. La denominada cosa juzgada administrativa, Editorial Ciencias de la Administración, 2ª. Edición, Buenos Aires.
13. COMADIRA, J.R. (2003). Derecho Administrativo, 2ª. Ed., Lexis-Nexis, Buenos Aires.
14. COUTURE, F. (1958). Fundamentos del Derecho Procesal Civil, 3ª. Ed., Roque Depalma Editor, Buenos Aires.

15. DEVIS ECHANDIA, H. (1984). Teoría General del Proceso, Editorial Universidad, 3ª. Edición, Buenos Aires.
16. DÍAZ, V. (2000). "Garantías mínimas que resguardan los derechos de los administrados ante los permanentes excesos en que incurre la inspección tributaria", *Doctrina Tributaria*, Errepar, enero del 2000.
17. DÍAZ, V. (2010), "La responsabilidad del Estado como consecuencia del accionar disvalioso de la administración tributaria", *Doctrina Tributaria* Errepar, enero de 2010,
18. DROMI, R. (2006), *Derecho Administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires.
19. FASSI, S., YAÑEZ, C. y MAURINO, A. (2005) *Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Nación y demás normas procesales vigentes*, T 1, Astrea, Buenos Aires.
20. GONZÁLEZ GARCÍA, E. (2001). "Los recursos administrativos y judiciales", en AMATUCCI, A. *Tratado de Derecho Tributario*, Temis, Bogotá.
21. GORDILLO, A. (1997). *Tratado de Derecho Administrativo*, T.1, 4ª. Edición, Editorial Macchi, Buenos Aires.
22. GUERRIERI, F. (2009). *Elementos de Procedimiento Tributario Nacional*, Editorial Lucrecia, Sgo. Del Estero, Argentina.
23. HALPERÍN, D. (2000). "La ubicación institucional de la Administración Federal de Ingresos Públicos", *Doctrina Tributaria* Errepar, Febrero del 2000.
24. HUTCHINSON, T. (1982). *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*. Ley 19.549. Tomo I. Astrea, Buenos Aires.
25. LINARES, J. (1982). "Vía de hecho administrativa y acto inexistente", L.L. 1982-C-889.
26. LINARES, J. F. (1971). "La garantía de defensa ante la administración", L.L. 1971-142, 1137-1146
27. MAIRAL, H. "Los vicios del acto administrativo y su recepción por la jurisprudencia", L.L., T 1989 C
28. MARIENHOFF, M. (1982). *Tratado de Derecho Administrativo*, T.1, 3ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
29. MAURINO, A. (2009). *Nulidades Procesales*, 3ª. Ed., Astrea, Buenos Aires.
30. MOYANO, J.A. (1932). *Efecto de las nulidades de los actos jurídicos*, Compañía Argentina, Buenos Aires.
31. PALACIO, L.E. (1983). *Derecho Procesal Civil*, T. 4, Abeledo Perrot, Buenos Aires.

32. PAYÁ, F. (1984). Fundamentos y trascendencia de las nulidades procesales. La visión de David Lascano, Abeledo Perrot, Buenos Aires.
33. PODETTI, R. (1955). Tratado de los Actos Procesales: principios y normas generales, Vol. 2, Ediar, Buenos Aires.