

ANÁLISIS COMPARADO DE LOS  
**Tribunales Tributarios  
de Iberoamérica**







**ANÁLISIS COMPARADO  
DE LOS TRIBUNALES  
TRIBUTARIOS DE IBEROAMÉRICA**

## **Análisis Comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica**

© 2020 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT

ISBN: 978-9962-722-05-2

Diseño: Publicaciones y Comunicaciones (CIAT)

### **Propiedad Intelectual**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

Un trabajo elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) con el apoyo de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA) y el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá (TAT).

## **COORDINADOR GENERAL**

**Isaac Gonzalo Arias Esteban**

Director de Cooperación y Tributación Internacional  
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

## **ESPECIALISTA PRINCIPAL**

**Dr. Carlos María Folco**

Juez Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias  
a cargo del Juzgado Federal Nº 1 (Capital Federal-Argentina)

## **ESPECIALISTA COLABORADOR**

**Juan Francisco Redondo Sánchez**

Jefe de la Misión Española ante el Centro Interamericano  
de Administraciones Tributarias (CIAT)

## **ASISTENTE TÉCNICO**

**Omaraly Blanco**

Coordinadora de Cooperación y Tributación Internacional  
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

# ÍNDICE

12	AGRADECIMIENTOS
13	MENSAJE DEL COORDINADOR GENERAL
14	METODOLOGÍA
17	INTRODUCCIÓN
<b>21</b>	<b>I. TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES DE IBEROAMÉRICA</b>
23	I.1 PANORAMA GENERAL
28	I.2 JUZGADOS COMPETENTES EN CASOS PENALES TRIBUTARIOS
<b>31</b>	<b>II. TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS DE IBEROAMÉRICA</b>
33	II.1 CREACIÓN, ESTRUCTURA ORGÁNICA Y COMPETENCIAS
33	II.1.1 Instrumento jurídico de creación del Tribunal Tributario Administrativo y ubicación dentro de la esfera administrativa
38	II.1.2 Tribunales Tributarios Administrativos Colegiados
40	II.1.3 Presencia de Sedes o Delegaciones regionales del Tribunal Tributario Administrativo
46	II.1.4 Competencia “ratione materiae” del Tribunal
51	II.2 AUTONOMÍA DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS
57	II.3 SELECCIÓN, DESIGNACIÓN Y REMOCIÓN DE MIEMBROS DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES, ABSTENCIÓN Y RECUSACIÓN
57	II.3.1 Órganos encargados de la selección y designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo
60	II.3.2 Formas de designación de las autoridades del Tribunal Tributario Administrativo
63	II.3.3 Criterios de selección de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo

65	II.3.4	Período de designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo
67	II.3.5	Incompatibilidades
69	II.3.6	Incompatibilidades de los miembros al desvincularse del tribunal
69	II.3.7	Causales de remoción de los miembros del tribunal
74	II.3.8	Causales de recusación y excusación de los integrantes del tribunal
<b>75</b>	<b>II.4</b>	<b>NORMAS DE FUNCIONAMIENTO</b>
75	II.4.1	Impulso de oficio al procedimiento
77	II.4.2	Atribuciones del Tribunal
78	II.4.3	Mecanismos para la asignación de expedientes entre los miembros del tribunal
85	II.4.4	Acceso al Tribunal Tributario Administrativo
88	II.4.5	Representación procesal y defensa de los intereses de la Administración Tributaria en juicio
90	II.4.6	Necesidad de intervención profesional en la representación procesal
90	II.4.7	Las notificaciones
<b>92</b>	<b>II.5</b>	<b>NORMAS PROCESALES</b>
92	II.5.1	Agotamiento de la vía administrativa para acudir a la Jurisdicción Contenciosa
98	II.5.2	Requerimientos para la interposición de recursos administrativos contra las resoluciones determinativas de tributos y sus accesorios
105	II.5.3	Instancia revisora del Tribunal Administrativo
107	II.5.4	Terminación del proceso: El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración Tributaria
112	II.5.5	Medios para evitar el dictado de fallos contradictorios
<b>116</b>	<b>II.6</b>	<b>RÉGIMEN DE PERSONAL</b>
116	II.6.1	Dotación del personal del Tribunal Tributario Administrativo
116	II.6.2	Especialidad tributaria que manejan los funcionarios del tribunal
119	II.6.3	Acciones de capacitación brindadas al personal del tribunal
123	II.6.4	Sistema Informático para gestionar personal
<b>123</b>	<b>II.7</b>	<b>ASPECTOS DEL SISTEMA DE GESTIÓN DEL TRIBUNAL</b>

124	<b>II.8 MEDIDAS DE TRANSPARENCIA, PÁGINAS WEB E INFORMACIÓN ESTADÍSTICA, GESTIÓN DE CALIDAD</b>
124	II.8.1 Medidas de transparencia
130	II.8.2 Gestión de calidad
130	<b>II.9 PRINCIPALES RETOS DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS</b>

### **133 III. TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES**

135	<b>III.1 PANORAMA GENERAL</b>
137	<b>III.2 ORGANIZACIÓN DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES: ORGANIGRAMA, TRIBUNALES COLEGIADOS, SEDES TERRITORIALES, COMPETENCIAS MATERIALES, DIVISIÓN EN SALAS Y TRIBUNALES DE PRIMERA, SEGUNDA O DE ÚNICA INSTANCIA, INDEPENDENCIA Y PRESUPUESTO</b>
137	III.2.1 Organigramas
137	III.2.2 Tribunales colegiados
139	III.2.3 Sedes de los Tribunales
140	III.2.4 Competencias materiales de los tribunales tributarios
144	III.2.5 División del Tribunal en Salas con distintas competencias materiales
144	III.2.6 Tribunales de instancia única, primera o segunda instancia
146	III.2.7 Independencia y autonomía de los tribunales tributarios judiciales
147	III.2.8 Presupuesto del Tribunal Tributario Judicial
150	<b>III.3 SELECCIÓN, DESIGNACIÓN Y REMOCIÓN DE LOS MIEMBROS DE LOS TRIBUNALES JUDICIALES TRIBUTARIOS. RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES. ABSTENCIÓN Y RECUSACIÓN</b>
150	III.3.1 Órgano encargado de la selección
151	III.3.2 Formas de designación, criterios de selección y período
153	III.3.3 Inamovilidad
154	III.3.4 Incompatibilidades
155	III.3.5 Recusación y excusación de los integrantes del Tribunal

<b>156</b>	<b>III.4 NORMAS DE FUNCIONAMIENTO</b>
156	III.4.1 Reparto de expedientes
157	III.4.2 Impulso de Oficio
158	III.4.3 Carácter del proceso
159	III.4.4 Representación procesal
161	III.4.5 Acceso a datos de los contribuyentes, reserva y confidencialidad del proceso
<b>164</b>	<b>III.5 NORMAS PROCESALES</b>
164	III.5.1 Naturaleza del proceso y características del recurso contencioso
171	III.5.2 Plazo para interponer recurso
173	III.5.3 El plazo para resolver
173	III.5.4 La prueba
177	III.5.5 Terminación del proceso
180	III.5.6 Recursos contra sentencias
181	III.5.7 Criterios jurisprudenciales
182	III.5.8 Devengo de intereses
<b>183</b>	<b>III.6 TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES E INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES</b>
<b>186</b>	<b>III.7 RÉGIMEN DE PERSONAL</b>
186	III.7.1 Especialidades que manejan los funcionarios del tribunal
187	III.7.2 Incompatibilidades del personal técnico de los tribunales
187	III.7.3 Gestión del personal
<b>188</b>	<b>III.8 TRANSPARENCIA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y RELACIONES INSTITUCIONALES</b>
188	III.8.1 Existencia de sitio web institucional
189	III.8.2 Estadísticas
191	III.8.3 Relaciones institucionales

<b>193</b>	<b>IV. “E-JUSTICIA TRIBUTARIA: ESTADO ACTUAL Y PERSPECTIVA FUTURA EN IBEROAMÉRICA”</b>
195	IV.1 CONCEPTOS INTRODUCTORIOS
196	IV.2 EL CAMBIO SOCIAL COMO INSTRUMENTO DEL CAMBIO EN EL DERECHO
200	IV.3 APROXIMACIÓN PRIMARIA AL CONCEPTO DE E-JUSTICIA
201	IV.4 LAS TIC EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA EN IBEROAMÉRICA
210	IV.5 INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA LA JUSTICIA
212	IV.6 CONCLUSIONES
<b>213</b>	<b>V. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS</b>
<b>221</b>	<b>VI. DESEMPEÑO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. TADAT</b>
<b>227</b>	<b>ANEXOS</b>

## TABLAS, GRÁFICOS Y ANEXOS

### TABLAS

27	Tabla 1	Tribunales Tributarios de Iberoamérica
40	Tabla 2	Tribunales Tributarios Administrativos Colegiados
43	Tabla 3	Presencia de sedes o delegaciones regionales del Tribunal Tributario Administrativo
47	Tabla 4	Competencia “ratione materiae” del Tribunal
58	Tabla 5	Órganos encargados de la selección y designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo
63	Tabla 6	Formas de designación de las autoridades del Tribunal Tributario Administrativo
67	Tabla 7	Período de designación y características de la contratación de los integrantes
74	Tabla 8	Causales de remoción de los miembros del Tribunal
84	Tabla 9	Procedimientos internos en los tribunales tributarios administrativos
87	Tabla 10	Contraprestación pecuniaria requerida para acceder al Tribunal Tributario Administrativo
88	Tabla 11	Principio de Gratuidad
91	Tabla 12	Formas de notificación
95	Tabla 13	Obligatoriedad de acceder primero al tribunal administrativo antes que al judicial
104	Tabla 14	Efectos de los recursos administrativos en relación con el acto impugnado
109	Tabla 15	El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración Tributaria
118	Tabla 16	Especialidad Tributaria que manejan los funcionarios del tribunal
125	Tabla 17	Sitio web institucional del Tribunal Tributario Administrativo
126	Tabla 18	Tipos de servicios ofrecidos al ciudadano a través del sitio web del Tribunal Tributario Administrativo
128	Tabla 19	Publicación de estadísticas en el sitio web del Tribunal Tributario Administrativo
129	Tabla 20	Bases normativas y buscadores legales online
138	Tabla 21	Existencia del Tribunal Colegiado
139	Tabla 22	Sedes o delegaciones regionales fijas o móviles
143	Tabla 23	Competencia “ratione materiae” del Tribunal Tributario Judicial
145	Tabla 24	Instancia asignada al Tribunal Tributario Judicial
146	Tabla 25	Autonomía en el Tribunal Tributario Judicial

149	Tabla 26	Autarquía financiera del Tribunal Tributario Judicial
149	Tabla 27	Existencia de contraprestación pecuniaria
150	Tabla 28	Principio de gratuidad en el acceso al tribunal tributario
153	Tabla 29	Período por el cual son designados los integrantes del tribunal
154	Tabla 30	Causales de remoción de los miembros del tribunal
157	Tabla 31	Criterios para asignar casos
158	Tabla 32	Carácter del proceso ante el tribunal tributario
159	Tabla 33	Representación procesal. Representación y patrocinio ante el tribunal
160	Tabla 34	Defensa de los intereses de la Administración Tributaria en juicio
161	Tabla 35	Acceso del tribunal a información de consulta sobre datos de los contribuyentes en la Administración Tributaria
162	Tabla 36	Aplicabilidad del instituto del “Secreto Fiscal” en los procesos ante el tribunal
163	Tabla 37	Presencia de la institución jurídica procesal de la “reserva de expedientes”
164	Tabla 38	Medidas aplicadas para resguardar la seguridad del tribunal
165	Tabla 39	Naturaleza del proceso ante el Tribunal Tributario
167	Tabla 40	Actos de la Administración Tributaria susceptibles de impugnación
168	Tabla 41	El recurso de apelación ante el Tribunal contra actos o resoluciones determinativas o sancionatorias tributarias actuados por la Administración Tributaria
169	Tabla 42	Efectos de los recursos administrativos en relación con el acto impugnado
170	Tabla 43	Prescripción. Efectos que produce la presentación de los recursos admisibles
170	Tabla 44	Obligación del apelante a comunicar a la Administración Tributaria la impugnación practicada ante el tribunal
171	Tabla 45	Ampliación de plazos para apelar por razones de distancia
172	Tabla 46	Medidas que prevé la norma frente a los recursos interpuestos fuera del plazo legal previsto para ello
174	Tabla 47	Facultad del Tribunal para decretar la producción de pruebas de oficio
175	Tabla 48	Sistema de valoración de la prueba que utiliza el tribunal
176	Tabla 49	Selección de los peritos o auxiliares de la justicia en que se apoya el tribunal
176	Tabla 50	Tasas de los servicios profesionales de los peritos y demás auxiliares de la justicia designados por el tribunal
178	Tabla 51	Efectos de la No Resolución
179	Tabla 52	La normativa prevé denegación tácita del recurso interpuesto
181	Tabla 53	Recursos que proceden contra la sentencia del Tribunal Tributario Judicial

182	Tabla 54	La Administración Tributaria adopta criterios basándose en decisiones del tribunal
183	Tabla 55	Devengo de intereses resarcitorios o moratorios y punitivos aplicables sobre los montos controvertidos por el contribuyente ante el tribunal
186	Tabla 56	Posibilidad del Tribunal de declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias
186	Tabla 57	Especialidades tributarias que manejan los funcionarios del tribunal
188	Tabla 58	Existencia de sitio web institucional del tribunal
189	Tabla 59	Publicación de estadísticas en el sitio web institucional
190	Tabla 60	Estadística de Sentencias: Caso Portugal
191	Tabla 61	Existe la facultad para establecer, fomentar relaciones de cooperación con otros organismos y suscribir convenios de cooperación

## GRÁFICOS

34	Gráfico 1	Instrumento jurídico de creación del Tribunal Tributario Administrativo
37	Gráfico 2	Ubicación dentro de la esfera administrativa de los tribunales tributarios administrativos
90	Gráfico 3	Necesidad de representación procesal
109	Gráfico 4	El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración Tributaria
123	Gráfico 5	Acciones de capacitación brindadas al personal del tribunal
131	Gráfico 6	Principales desafíos que afrontan actualmente los tribunales tributarios administrativos de Iberoamérica

## ANEXOS

229	Anexo 1	Organigrama Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF (Brasil)
230	Anexo 2	Consejo de Estado Colombia
231	Anexo 3	Organigrama Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica
232	Anexo 4	Organigrama Estructura Orgánica de la Corte Nacional de Justicia. Ecuador
233	Anexo 5	Organigrama Tribunales Económico-Administrativo Central. España
234	Anexo 6	Organigrama Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT)
235	Anexo 7	Estructura Orgánica del Tribunal Fiscal de la Nación del Perú
236	Anexo 8	Organigrama Tribunal Supremo Administrativo de Portugal
237	Anexo 9	Ubicación del Tribunal Contencioso Administrativo de Uruguay
238	Anexo 10	Organigrama Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario de Venezuela

## AGRADECIMIENTOS

La Secretaría Ejecutiva del CIAT agradece el apoyo que durante la elaboración del presente trabajo han brindado los tribunales tributarios administrativos y judiciales de países iberoamericanos, especialmente a los magistrados del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT) que han formado parte de la formulación de esta iniciativa y a los funcionarios que nos han brindado apoyo logístico. Asimismo, ha resultado fundamental y estratégica la colaboración de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA).

En particular, es nuestro deseo destacar los valiosos aportes del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, el Juzgado Federal de Ejecuciones Fiscales Tributarias de Argentina, la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, el Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de Brasil, los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile, el Tribunal Supremo Contencioso Administrativo y Cuerpo Supremo Consultivo del Consejo de Estado de Colombia, el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica, el Tribunal Fiscal de Ecuador, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de El Salvador, el Tribunal Económico Administrativo Central de España, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo de Nicaragua, el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, el Tribunal Fiscal de Perú, el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la República Oriental del Uruguay y el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela.

## MENSAJE DEL COORDINADOR GENERAL

Luego de varios años de trabajo junto a nuestros socios, expertos y países miembros, es un agrado poner a disposición de la comunidad tributaria internacional esta obra singular que contiene información de calidad sobre un tema en el cual no existe suficiente bibliografía. Esta labor nos ha permitido crear una nueva fuente de información en [CIATData](#)<sup>1</sup>, sobre Tribunales Tributarios Administrativos y Judiciales de Iberoamérica, que ha servido de base para formular los comentarios vertidos en el presente libro.

Las referidas iniciativas constituyen el primer eslabón de una línea de trabajo que el CIAT, junto a sus socios, pretende desarrollar gradualmente para fomentar la evolución de los tribunales tributarios. En este sentido, es nuestra intención que el presente documento y la base de datos publicada en [CIATData](#) permitan a los Tribunales Tributarios Administrativos y Judiciales identificar áreas de mejora, complementar materiales de capacitación sobre la materia e identificar oportunidades de cooperación e intercambio de buenas prácticas con sus pares de diferentes países.

Estoy convencido que este trabajo se convertirá en un documento de referencia para el análisis de los tribunales tributarios.

### **Isaac Gonzalo Arias Esteban**

Director de Cooperación y Tributación Internacional  
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

---

<sup>1</sup> [CIATData](#) es un servicio del CIAT que brinda Información básica acerca de los sistemas tributarios y las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT: comparaciones históricas de las alícuotas de los principales impuestos; evolución de la recaudación nacional y subnacional; principales gastos tributarios; legislación tributaria; Convenios para evitar la Doble Imposición y/o Acuerdos de Intercambio de Información; gestión tributaria, tribunales tributarios; precios de transferencia y BEPS.

## METODOLOGÍA

La creciente complejidad de los negocios acarrea dificultades al momento de aplicar normas tributarias y conlleva adecuaciones normativas que muchas veces intentando cumplir con el principio de “justicia” atentan contra el principio de “simplicidad”. En este contexto, es imperiosa la necesidad que los países se planteen crear tribunales especializados en la materia tributaria, como así también instancias a nivel administrativo que permitan resolver a un menor costo para las partes litigantes sus conflictos.

El desafío es más grande de lo que parece, al considerar que no existe en la actualidad el concepto tan claro de “experto tributario”, porque deberíamos preguntarnos si un determinado conocedor del campo tributario es especialista en una materia específica o no. No es lo mismo resolver un caso de precios de transferencia, que un caso relacionado con convenios para evitar la doble imposición o un caso de interpretación de la norma en el impuesto al consumo, renta o patrimonio a nivel doméstico. Por ello, es importante que la justicia se apoye en equipos o expertos multidisciplinarios.

Al observar los países de Iberoamérica, es grato saber que los gobiernos han impulsado iniciativas para especializar la justicia y crear instancias a nivel administrativo. Sin embargo, queda un largo camino por recorrer, en virtud de la necesidad de dotar a los tribunales de medios acordes a su nivel de actividad.

En este sentido, la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA) ha tenido y tiene un rol protagónico en la promoción de intercambios técnicos y buenas prácticas entre tribunales tributarios, creando además una corriente regional hacia la especialización de la justicia. Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) también ha promovido la especialización de la justicia y procedimientos asociados, en diversas oportunidades –Asambleas Generales, Conferencias Técnicas, Documentos Técnicos y Seminarios-. El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT) es uno de los tribunales administrativos más jóvenes de la región, pero ha tenido un rol muy activo en el ámbito internacional, promoviendo intercambios entre tribunales y expertos en diferentes materias tributarias, por medio de su tradicional evento anual.

Los diversos tribunales de la región han demandado en varias oportunidades la necesidad de documentar las buenas prácticas existentes a nivel regional y el grado de desarrollo de los tribunales de Iberoamérica, con el propósito de contar con una guía objetiva que permita identificar puntos de mejora y justificarlos de manera

objetiva ante los tomadores de decisiones. Justamente, de ello se trata el presente documento, elaborado con información proporcionada por 16 Tribunales tributarios administrativos, judiciales y especializados de países de Iberoamérica al mes de agosto de 2019:

<b>PAÍS</b>	<b>TRIBUNAL</b>
Argentina	Tribunal Fiscal de la Nación
Bolivia	Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia
Brasil	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Chile	Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile
Colombia	Tribunal Supremo Contencioso Administrativo y Cuerpo Supremo Consultivo del Consejo de Estado de Colombia
Costa Rica	Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica
Ecuador	Tribunal Fiscal de Ecuador
El Salvador	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas de El Salvador
España	Tribunal Economico Administrativo Central de España
México	Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México
Nicaragua	Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo de Nicaragua
Panamá	Tribunal Administrativo Tributario
Perú	Tribunal Fiscal de Perú
Portugal	Supremo Tribunal Administrativo
Uruguay	Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la República Oriental del Uruguay
Venezuela	Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela

La referida información fue obtenida por medio de cuestionarios diseñados específicamente para que los tribunales –administrativos y/o judiciales- proporcionen información de interés para llevar a cabo un análisis comparado de los principales ámbitos que hacen a los tribunales –normativo, administrativo y funcional-. Este cuestionario trata aspectos fundamentales que hacen a un tribunal tributario judicial y/o administrativo moderno, pudiendo ser utilizado como punto de referencia para evaluar que tan cerca o lejos se encuentra un tribunal de aquello que es deseable para alcanzar un grado de desarrollo y capacidad óptimo.

Las preguntas formuladas y las contestaciones de los países, han permitido crear una nueva fuente de información en [CIATData](#) sobre los tribunales tributarios administrativos y judiciales que constituyen la base para formular los comentarios del presente libro.

## INTRODUCCIÓN

Existe consenso doctrinario en definir el proceso contencioso-administrativo como un mecanismo normativamente previsto por el ordenamiento jurídico para el control jurisdiccional de toda actividad administrativa, de manera tal que se garantiza por vía de un control externo o “extra muros”, una de las premisas básicas de los modernos y democráticos Estados de Derecho, tal como resulta ser la subordinación o adecuación sustancial de dicha actividad al denominado “bloque de legalidad”, cuyos pilares son la primacía de la Ley y la Seguridad Jurídica.

Es preciso hablar de “*toda actividad administrativa*” en razón de que habrá de comprender también el control de la actividad materialmente administrativa de otros Poderes Públicos ajenos al Poder Ejecutivo, con lo cual se reduce a su mínima expresión cualquier área pretendidamente exenta del control jurisdiccional amplio y suficiente.

Ello implica la prevalencia de las normas constitucionales, de los instrumentos internacionales, de la Ley sancionada por la correspondiente asamblea legislativa y toda otra norma reglamentaria de carácter general obligatoria que haya sido dictada por el propio Poder Ejecutivo.

La doctrina administrativista ha caracterizado al proceso contencioso-administrativo como una de las diferentes técnicas o instrumentos de control de la Administración Pública. Es más, se considera que el control judicial define el derecho administrativo, es decir, **el derecho administrativo es el conjunto de reglas y principios que regulan el ejercicio de la función administrativa y su control judicial**. Se observa que, si no hay control judicial, no hay derecho administrativo que merezca el nombre de tal.

Ha corrido mucha agua bajo el puente desde que el rey, a la sazón legislador y juez, gozaba de potestad de crear tributos -instituto tan antiguo como la misma humanidad-, colectas y gabelas. Los tributos por entonces eran derivación directa de su facultad de declarar la guerra y, además, su causa justificante.

Durante el feudalismo, el cobro de los tributos fue encomendado a los señores feudales. Luego, esa función fue retomada por el rey a través de diversos funcionarios monárquicos (Chambelán, Mariscal, etc.), estableciéndose así la génesis misma de la organización comisarial.

Pasados diversos momentos históricos posteriores a la aludida monarquía absoluta, los tributos basados en una relación de fuerza, mutan a una relación jurídica tributaria, signada por la igualdad de las partes. La

complejidad de la recaudación y gestión administrativa de los mismos torna imprescindible la creación de eficientes administraciones tributarias, cuya actuación se materializa principalmente a través de actos administrativos.

A nadie escapa que la importancia esencial exhibida por la materia tributaria ha llevado a que en toda Iberoamérica se establecieron una significativa multiplicidad de sistemas fiscales, basados lógicamente en las diferentes particularidades que responden a cada una de las realidades económicas, sociales y jurídicas del concierto de países.

Ello, por consiguiente, conlleva la existencia de múltiples soluciones para entender y resolver las controversias tributarias entre el Estado y los contribuyentes, responsables y aún terceros, dictando actos materialmente jurisdiccionales.

Así, encontramos esta delicada cuestión encomendada a tribunales administrativos en la esfera del Poder Ejecutivo, independientes en forma absoluta o relativa de la Administración Tributaria; tribunales administrativos ubicados fuera de la órbita del Poder Ejecutivo dotados de autonomía para emitir sus fallos; o tribunales judiciales que revisten la cualidad de ser independientes e imparciales en los términos del Pacto de San José de Costa Rica (vale aclarar que un número significativo de países miembros del CIAT son signatarios de dicho Pacto).

Más allá de la naturaleza del órgano llamado a resolver el entuerto y de los cánones procesales, se ha procurado en general maximizar los principios de legalidad jurisdiccional; de tutela jurisdiccional revestida de efectividad calificada; de equidad en los procedimientos; de igualdad procesal de las partes y obtener una decisión justa, conforme a derecho, la cual deberá ser dictada dentro de un plazo razonable, atendiendo a la naturaleza y complejidad de la causa.

La **legalidad jurisdiccional** constituye un verdadero axioma jurídico por el cual nadie puede ser condenado sin que exista una sentencia o resolución firme, dictada por Juez o Autoridad competente y basada en autoridad de cosa juzgada.

Por su parte, el **derecho a la tutela jurisdiccional** constituye uno de los derechos fundamentales que goza toda persona física o jurídica, tanto privada como pública, incluso el Estado mismo para acceder de manera libre e irrestricta a los tribunales en demanda de justicia, con el debido resguardo de las garantías necesarias a través de un proceso previo y legalmente instituido. Aquí se manifiesta vigorosamente el principio hermenéutico “*pro actione*”.

Precisamente, la aludida efectividad calificada consiste en establecer procedimientos idóneos para la concreción de este derecho, lo cual requiere de los órganos jurisdiccionales la interpretación de toda norma procesal que condicione el acceso en el sentido más favorable al mismo, es decir, la aplicación del mentado principio hermenéutico.

A la vez, la efectividad calificada presupone que la posibilidad de los justiciables de obtener del juzgador una resolución fundada, aventando todo impedimento formal que irrazonablemente lo impida.

El derecho a la tutela jurisdiccional se encuentra consagrado en diversos instrumentos internacionales, tales como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Otro de los principios que se pueden entresacar del confornte del derecho comparado es el de **equidad procesal**, que en un claro maridaje con el de igualdad, determina la necesidad de equiparar las cargas procesales y medios de defensa para ambas partes, sustentando así de manera insoslayable, la necesaria seguridad jurídica. Al decir del maestro Calamandrei<sup>2</sup>, la igualdad procesal deriva de la necesidad de que cuanto las partes piden justicia, sean puestas en el proceso en absoluta paridad de condiciones, todo ello para efectivizar el principio de defensa, que integra el debido proceso. En fallo de antigua data, la Corte Suprema de los Estados Unidos<sup>3</sup> refiriendo a la Decimocuarta Enmienda, ha dejado sentado con claridad meridiana: *“Ningún Estado privará a persona alguna de su vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal, ni negará a cualquier persona dentro de su jurisdicción la igual protección de las leyes...”*.

A lo largo de este estudio y agrupados en dos grandes capítulos - Tribunales Tributarios Administrativos y Tribunales Tributarios Judiciales- examinaremos con detalle diferentes aspectos: Organización, las reglas de funcionamiento, las normas procesales, la selección de sus miembros, el régimen de personal, etc. al tiempo que se reflejarán un buen número de tablas y cuadros estadísticos con el fin de contribuir al conocimiento detallado de una materia de enorme trascendencia en la aplicación de los sistemas tributarios de nuestra región.

También se compara el grado de avance en la adopción y desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC), por constituir un factor esencial en la modernización de la justicia tributaria, toda vez que facilita el acceso de las personas a la jurisdicción, acota notablemente los tiempos de duración del proceso, otorga

---

2 Cfr. Calamandrei, Piero, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”, traducción de Santiago Sentís Melendo, Bs. As., EJE, volumen I, 1973, pág. 418

3 United States Supreme Court, *Barbier vs. Connolly*, 113 U.S. 27; (1885)

una mayor efectividad y transparencia a la gestión, además de reducir el gasto en papel y optimizar los espacios físicos en el ámbito tribunalicio.

Además de estos dos capítulos troncales, al final del estudio se hace una referencia a los métodos alternativos para la solución de conflictos así como a la metodología [TADAT](#)<sup>4</sup> para evaluar el desempeño de las administraciones tributarias en materia de solución efectiva de litigios.

---

4 TADAT Field Guide. April 2019 Edition Prepared by the TADAT Secretariat. TADAT: Tax Administration Diagnostic Assessment Tool/ Herramienta Diagnóstica de Evaluación de la Administración Tributaria.



**TRIBUNALES TRIBUTARIOS  
ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES  
DE IBEROAMÉRICA**



# I. TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES DE IBEROAMÉRICA

## I.1 PANORAMA GENERAL

La organización de la jurisdicción contencioso-administrativa admite diversos sistemas, entre los cuales –esencialmente– cabe citar al sistema administrativo o francés; sistema judicial o inglés; sistema mixto o belga y sistema de tribunales especiales:

### -Sistema administrativo o francés

En este sistema los reclamos de los administrados incoados contra la Administración son resueltos por órganos administrativos, previéndose tanto una modalidad de “competencia retenida”, cuando ello recae sobre organismos encargados generales de administración o sus órganos directivos (v.gr. Consejo de Ministros) como de “competencia delegada”, en el cual la resolución del recurso se encuentra a cargo de órganos administrativos instituidos específicamente con dicha finalidad (v.gr. Consejo de Estado francés).

En México, la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y la creación del entonces “Tribunal Fiscal de la Federación” toma como fuente este sistema, al establecer un tribunal administrativo de justicia delegada. Este Tribunal inspiró la creación de otros tribunales análogos en Latinoamérica (v.gr. Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina).

Por lo tanto, en el sistema francés coexisten dos jurisdicciones claramente delimitadas (administrativa y judicial), sin que exista prevalencia de una sobre otra y cada una de ellas actúa enmarcada en el ámbito propio de la competencia específica legalmente atribuida.

### - Sistema judicial o inglés

Este sistema europeo –que predomina en los países anglosajones– es de carácter monista, en tanto reserva el control jurisdiccional de la Administración pública al Poder Judicial, en una clara manifestación de la unidad de jurisdicción.

Dentro del mismo cabe identificar al modelo de “jurisdicción ordinaria”, en el cual se otorga competencia a los Tribunales ordinarios, esto es, pluricompetentes, en cuanto conocen además en asuntos civiles y otras materias. Este es el sistema tradicional de Inglaterra, el cual ha sido en parte atenuado a partir del año 2000 por la creación una *Administrative Court* como una sala especial dentro de la *High Court* encargada de conocer en materia administrativa.

El otro modelo existente es el de “jurisdicción especial”, en el que dentro del Poder Judicial se otorga competencia a una jurisdicción especial en la materia, la cual es, la jurisdicción contencioso-administrativa.

### **-Sistema mixto o belga**

Este sistema, de raíz judicialista, prevé el reparto de la competencia entre los tribunales ordinarios y los tribunales contenciosos administrativos, según la naturaleza de la cuestión administrativa controvertida y la incidencia sobre los derechos individuales.

El sistema instaura una doble vía jurisdiccional y de ello deriva su denominación de “mixto”, aplicándose en Bélgica e Italia, entre otros países.

El derecho italiano, precisamente, utiliza la tradicional distinción entre intereses legítimos y derechos subjetivos para el reparto de competencia, la cual atribuye a los tribunales ordinarios cuando se tratare de cuestiones inherentes a los derechos subjetivos y a los tribunales administrativos aquellas otras referidas al interés legítimo. Esta última ha sido denominada jurisdicción de legitimidad, de mérito y exclusiva.

### **-Tribunales especiales**

Este sistema ha sido instaurado en Uruguay donde la Constitución de 1952 ha creado el Tribunal de lo Contencioso Administrativo como órgano independiente de justicia administrativa, fuera de la estructura de los tres Poderes del Estado.

La creciente complejidad del Derecho Tributario y los constantes, vertiginosos y sustanciales cambios que velozmente operan sobre la materia, tornan conveniente postular la creación de tribunales

administrativos o judiciales con Magistrados fuertemente versados en materia tributaria.

En general, se advierte en primer lugar la existencia de actividades materialmente jurisdiccionales en el seno de la Administración Tributaria.

Por ejemplo, en Argentina, los funcionarios de cierto rango están normativamente dotados de la facultad de “jueces administrativos”, denominación con la cual se los conoce, mientras que, en diversos países, los funcionarios que ejercen materialmente facultades análogas a las jurisdiccionales, son identificados en mérito al cargo que ocupan en el respectivo organigrama institucional.

Asimismo, existen Tribunales Administrativos con especialización en tributos los que se hallan investidos de un grado cierto de autonomía, siendo llamados a conocer en las controversias Fisco – Contribuyente sea ello de manera optativa u obligatoria, estando sus resoluciones sujetas a una ulterior revisión judicial, de carácter amplio o limitado, según el caso.

Por ejemplo, en Argentina las resoluciones determinativas, sancionatorias y recaídas en reclamos de repetición de impuestos dictadas por la Dirección General Impositiva, resultan recurribles ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuyas sentencias a su vez son apelables ante la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal, lo cual implica lógicamente que la especialidad del órgano de apelación sólo está dada en sede administrativa.

En Perú, las resoluciones del Tribunal Fiscal son recurribles judicialmente, existiendo Juzgados y Salas Contenciosos Administrativos con Subespecialidad Tributaria, Aduanera y de Mercado.

Calificada doctrina, como el Profesor Gordillo en su conocido “Tratado de Derecho Administrativo”, señala al respecto que la experiencia no ha sido en absoluto negativa en cuanto a la posibilidad práctica ofrecida a los justiciables, en el caso de contribuyentes, de obtener una revisión imparcial e independiente de los actos tributarios que los afecten, primero ante tribunales administrativos y luego ante la justicia.

Uruguay exhibe la particularidad de contar con un órgano jurisdiccional, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) de raigambre constitucional (Arts. 307 y 309 de la Constitución Nacional) que no integra ninguno de los tres poderes, tal como se ha expresado precedentemente.

En la República Bolivariana de Venezuela no existen tribunales especializados administrativos en temas tributarios, sino que los mismos se ubican dentro del Poder Judicial en el que los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario, de carácter unipersonal, constituyen un fuero exclusivo y excluyente de primera instancia en materia fiscal mientras que la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia tiene a su cargo entender en las apelaciones y consultas de las decisiones dictadas por los referidos Tribunales.

En cualquier caso, entresacamos un párrafo aleccionador del fallo “Baena” dictado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos<sup>5</sup>:

*“Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas”.*

Quisiéramos concluir con una aclaración terminológica. Cuando las administraciones tributarias pertenecientes al Poder Ejecutivo ejercen funciones de resolución de controversias, tal función es contenciosa, pero sin jurisdicción. Ello así puesto que la noción de actividad contenciosa remite a un conflicto inter-partes gobernado por una solución jurídica. Sin embargo, destacamos que la jurisdicción pertenece a los jueces incluso cuando otros órganos ejerzan competencias que materialmente sean similares a la jurisdicción.

Existen legislaciones que -con diversos matices- siguen la clásica división de poderes y funciones, ubicando el Contencioso Tributario dentro del Poder Judicial (Argentina, Brasil, Costa Rica, El Salvador, México, Nicaragua, Panamá y Perú, entre otros), siguen este sistema judicialista, otorgando competencia múltiple a tribunales que, además, entienden en lo tributario.

---

5 CIDH, caso “Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”, Sentencia de 2 de febrero de 2001.

Así, se reserva a un juzgador del Estado, imparcial e independiente en los términos del Pacto de San José de Costa Rica -ajeno a la Litis- para que, en el marco de un proceso jurisdiccional, sea el encargado de dictar la resolución judicial poniendo fin a la controversia tributaria.

Incluso, aún cuando se prevé en diversos sistemas nacionales la actuación del Tribunal Administrativo, en la generalidad de los casos se ha validado la actuación de los mismos, pero ello sólo en la medida en que sus resoluciones definitivas dictadas en sede administrativa, sean pasibles de un ulterior control judicial, amplio, adecuado y suficiente.

El principio de la tutela judicial efectiva ha sido reconocido en diversos Instrumentos Internacionales, entre ellos por el Artículo XVIII de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogotá en 1948 y los artículos 8 y 25 de la Convención Americana de los Derechos Humanos (Pacto San José de Costa Rica).

Este derecho exhibe una significativa amplitud, toda vez que se manifiesta en tres fases distintas. Primeramente, al acceder a los estrados judiciales; luego durante el trámite o substanciación del proceso; y, por último, en la etapa de ejecución de la sentencia.

La materia tributaria es abordada dentro del clásico Poder Judicial en general por el fuero Contencioso Administrativo (v.gr. Costa Rica, Tribunal de lo Contencioso Administrativo y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en materia del recurso de Casación; Argentina, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal); o en Órganos judiciales de competencia múltiple (v.gr. Brasil, judicatura de primera instancia o tribunal federal; y Uruguay, Tribunales unipersonales que entienden en primera instancia; Tribunales de Apelaciones, en segunda instancia y Suprema Corte de Justicia en Casación); o bien Corte Suprema o Tribunal Supremo de Justicia (v.gr. Panamá, Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia).

Finalizamos aclarando nuevamente que la decisión final, de última ratio y no susceptible de recursos, pertenece siempre a la esfera de los jueces, lo que se condice con una idea mínima de Estado de derecho. La afectación de los derechos del contribuyente debe poder ser ventilada ante un tribunal imparcial e independiente, por lo que la actuación de los órganos administrativos siempre tiene carácter previo y no definitivo.

La Tabla 1 presenta el panorama general de Iberoamérica con relación a los tribunales tributarios. En adelante, a lo largo del presente trabajo, se considerarán para su análisis (gráficos, tablas y estadísticas) de los tribunales que hayan registrado información para el tema en cuestión.

TABLA 1		Tribunales Tributarios de Iberoamérica		
PAÍSES	TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS	TRIBUNALES JUDICIALES TRIBUTARIOS	CASOS ESPECIALES	
Argentina	Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)			
Bolivia	Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT)			
Brasil	Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF)			
Chile			Tribunales Tributarios Aduaneros de Chile (TTA)	
Colombia			Consejo de Estado (CE)	
Costa Rica	Tribunal Fiscal Administrativo (TFA)			
Ecuador		Tribunal Fiscal de Ecuador (TFE)		
El Salvador	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (TAIIA)			
España	Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)			
México	Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA)			
Nicaragua	Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo (TATA)			
Panamá	Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT)			
Perú	Tribunal Fiscal (TF)			
Portugal		Supremo Tribunal Administrativo (STA)		
Uruguay	Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA)*			
Venezuela		Tribunal Supremo de Justicia (TSJ)		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

\* Tribunal de lo Contencioso Administrativo: como órgano independiente de justicia administrativa, fuera de la estructura de los tres Poderes del Estado.

## I.2 JUZGADOS COMPETENTES EN CASOS PENALES TRIBUTARIOS

El sociólogo Edwin Sutherland, décadas atrás, ha sido el encargado de intentar definir los delitos de cuello blanco (*“white collar crime”*), tales como los cometidos por quienes pertenecen a sectores sociales más acomodados, en el ejercicio de su profesión, oficio o cargo<sup>6</sup>.

La doctrina actual discute si tales delitos, además de los económicos, también abarca a los delitos ecológicos, corporativos, contra la salud, seguridad, etc.

Lo cierto es que comprende diversas actividades consideradas socialmente rechazables (v.gr. malversación de fondos, corrupción, defraudación fiscal, blanqueo de capitales, etc.) y supera con creces en complejidad a los delitos del derecho penal común, principalmente por la dinámica actual que caracteriza a las operaciones económicas y financieras.

La defraudación fiscal es uno de los tipos más característicos de los delitos económicos. Supone la violación a la “Hacienda Pública” como bien jurídico tutelado o protegido, en su doble faz (relación recursos – gastos).

El mismo conlleva la esencial interrelación entre el derecho penal (tipo penal) y el derecho tributario (tipo tributario) toda vez que no hay “hecho punible” penalmente si no se configura el “hecho imponible” en el mundo fenomenológico.

Partiendo de tales premisas, es forzoso concluir en la necesidad de crear juzgados con competencia específica, integrado por juristas expertos en ambas disciplinas, y, por lo tanto, idóneos para investigar y juzgar el complejo delito fiscal.

En Iberoamérica no existen juzgados con competencia específica en lo penal tributario, sino que se le atribuye dicha competencia a juzgados penales (v.gr. España, El Salvador, México, Nicaragua, Portugal, Uruguay, Venezuela, entre otros).

En el caso de Venezuela, dispone el artículo 341 de su Código Orgánico Tributario de 2014 que *“Hasta tanto se cree la jurisdicción penal especial, conocerán de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, los tribunales de la jurisdicción penal ordinaria”*.

La sola excepción estaba dada por Argentina en lo referente a tributos nacionales, con la existencia de tres juzgados en lo Penal Tributario, pero hoy constituye una mera referencia del derecho histórico.

Efectivamente, desde enero de 2015, se eliminaron los únicos juzgados especializados en derecho penal tributario y previsional, incorporándose desde entonces esa competencia material y territorial a los juzgados nacionales en lo penal económico, en otras palabras, se les atribuyó a los mismos una competencia penal económica “múltiple”.

---

6 Sutherland, Edwin, “White Collar Crime”, Dryden Press, New York, 1949. Allí los ha definido de la siguiente manera: “A crime committed by a person of respectability and high social status in the course of his occupation”.

Obsérvese entonces que Argentina, aún cuando haya eliminado los juzgados penales tributarios con competencia específica, sigue diferenciándose de los países enunciados precedentemente que le otorgan competencia en la materia a juzgados penales comunes.

Ello por cuanto éste país ha adoptado el modelo de Alemania, Suiza y Francia, con una especialización de la Fiscalía y del Órgano jurisdiccional para todos los delitos económicos en general, entre los cuales se encuentra, lógicamente, el delito fiscal o defraudación tributaria.

Por su parte, Costa Rica, posee en el Ministerio Público, una fiscalía especializada, denominada Fiscalía de Delitos Económicos, Tributarios, Aduaneros

y Propiedad Intelectual, encargada de la atención de dichas delincuencias o delitos. Las acusaciones son de conocimiento del Juez Penal de Hacienda en la fase intermedia y el Recurso de Apelación es conocido por el Tribunal de Apelación de Sentencia. Se reserva el Recurso de Casación a la Sala III de la Corte Suprema de Justicia.

Creemos necesario concluir con la siguiente reflexión: Los órganos encargados de sancionar los delitos tributarios deberían especializarse por razones de política criminal. Ocurre que en materia penal tributaria las operaciones de defraudación fiscal suelen ser extremadamente complejas, en ocasiones muy difíciles de detectar y, además, son llevadas a cabo por personas con alta preparación en la materia.





**TRIBUNALES TRIBUTARIOS  
ADMINISTRATIVOS  
DE IBEROAMÉRICA**



## II. TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS DE IBEROAMÉRICA

### II.1 CREACIÓN, ESTRUCTURA ORGÁNICA Y COMPETENCIAS

#### II.1.1 *Instrumento jurídico de creación del Tribunal Tributario Administrativo y ubicación dentro de la esfera administrativa*

El sistema de justicia administrativa deriva del principio de separación de poderes cuya formulación teórica fue desarrollada por la célebre obra de Montesquieu. El aludido principio implica atribuir poder público a distintos órganos de conformidad a las funciones que le competen.

En este contexto, la Convención Nacional de Francia (1789/1791) instauró una estructuración organizacional instituyendo órganos absolutamente independientes y desvinculados entre sí en el ejercicio de sus funciones. Entre estas últimas, la jurisdiccional contencioso-administrativa fue estimada como una función administrativa material y se consideró que los jueces de derecho común no eran idóneos para juzgar a la Administración.

En efecto, la denominada Constitución del año VIII (en el calendario revolucionario) instituyó en el seno del Consejo de Estado la función contenciosa dando así nacimiento al derecho administrativo. Hasta ese momento, el Alto Consejo sólo desempeñaba funciones consultivas. Con la sanción de la Constitución empezó a dirimir los conflictos que atañían a las personas públicas

entre sí y en sus relaciones con los particulares. Este proceso favoreció el desarrollo rápido de esta rama del derecho y la instauración de las cátedras universitarias en la materia. El telón de fondo de todo este proceso era la desconfianza de las instituciones revolucionarias hacia los jueces, quienes eran vistos como partidarios del Antiguo Régimen. Por vía de consecuencia, instituyeron mecanismos completamente novedosos para juzgar a la Administración.

Así nace el llamado “sistema francés”, “administrativo”, o de “doble jurisdicción”, que persiste con diversos matices en nuestra época y por el cual se atribuye competencia para entender en la controversia tributaria a un organismo administrativo, que habrá de revestir distintos grados de independencia, según el mismo se ubique dentro o fuera de la Administración Tributaria, y en su caso, del Poder Ejecutivo.

Deviene oportuno señalar que el entonces denominado “Tribunal Fiscal de la Federación” de México, creado en 1936, resulta ser el tribunal señero en América Latina.

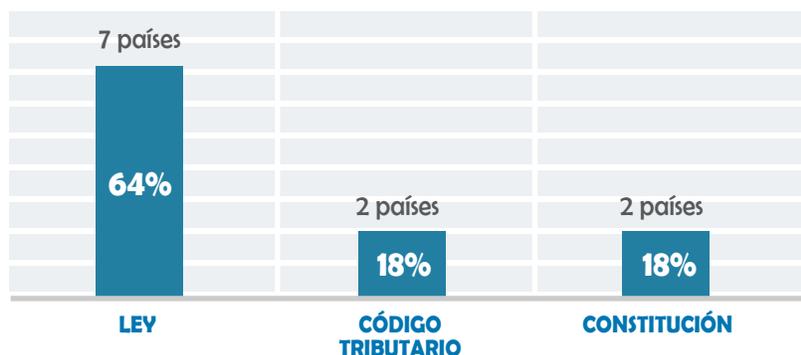
Es menester recordar que otro de los sistemas imperantes en materia contenciosa tributaria, es el denominado “sistema judicial”, o de “jurisdicción única”, en el cual se instituye la actuación de un Órgano Judicial, sea este de carácter ordinario o especializado en la materia, cuyo análisis reservamos para el acápite pertinente.

La creación de los Tribunales Administrativos Tributarios en la generalidad de los casos tiene origen en la Ley (Argentina, Brasil, El Salvador, España, Nicaragua, Panamá y Perú); en el Código Tributario (Bolivia y Costa Rica) o reconocen su origen en disposiciones constitucionales (México y Uruguay).

enmienda parlamentaria al Código Tributario para suprimir la existencia de estos Órganos que ejercitan facultades materialmente jurisdiccionales, mientras que, en el caso de México, que exhibe raigambre constitucional, ello sólo resultaría viable a través de una reforma de la Carta Magna.

El principio de jerarquía normativa conlleva a que, en los dos primeros casos, bastaría una ley posterior o una

**GRÁFICO 1 Instrumento jurídico de creación del Tribunal Tributario Administrativo**



**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

**Nota:** Basada en una muestra de 11 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, España, México, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay. Para mayor detalle consultar el sitio web.

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

**Argentina**

El Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina es un órgano administrativo que actúa como una entidad autárquica en el orden administrativo y financiero, en lo que se refiere a su organización y funcionamiento, bajo la órbita de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, Secretaría de Hacienda,

Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas. El Tribunal tiene asignadas funciones materialmente jurisdiccionales en la resolución de controversias que se suscitan entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y los contribuyentes.

## **Bolivia**

Existe la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), institución creada por la Ley N° 2492, Código Tributario Boliviano (2003) como parte

del Órgano Ejecutivo, y bajo la tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

## **Costa Rica**

Costa Rica, con su “Tribunal Fiscal Administrativo”, órgano de máxima desconcentración del Poder Ejecutivo, creado por Ley N° 3063 (1962) cuya organización y funcionamiento han sido desarrollados luego por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), promulgado

en 1971. Los Artículos 158 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, establecen que es un Órgano de plena jurisdicción e independiente del Poder Ejecutivo en su organización, funcionamiento y competencia, y sus fallos agotan la vía administrativa.

## **Brasil**

Brasil, con el “*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*” (CARF), organismo colegiado en la órbita del *Ministério da Economia* de Brasil, instituido

por la Medida Provisoria N° 449/2008, luego convertida en Ley 11941/2009.

## **El Salvador**

El Salvador, donde se ha instituido el “Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas” (TAIIA), organismo con autonomía funcional en el marco de su competencia, pero comprendido organizativamente dentro del ramo de Hacienda. La génesis de esta institución se encuentra en la Ley Orgánica del Impuesto sobre

la Renta el 2 de junio de 1915, si bien fue creado por Decreto Legislativo N° 135 de 18 de diciembre de 1991 y adquiere su actual denominación y competencia por Decreto Legislativo N° 904 de 14 de diciembre de 2005.

## España

España, con sus tradicionales Tribunales Económicos Administrativos (Central y Regionales), órganos del Ministerio de Hacienda, con independencia jerárquica y funcional respecto de los organismos gestores. La reclamación

económico-administrativa comienza con la Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881 y actualmente se encuentra regulada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## Panamá

El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá fue creado mediante Ley N°8/2010 del 15 de marzo como un tribunal autónomo, de segunda instancia, independiente y especializado, con jurisdicción y competencia nacional para conocer los recursos de apelación contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá está conformado por tres Magistrados principales con sus respectivos suplentes. Dos Magistrados son Abogados y uno es Contador Público Autorizado.

El Tribunal Administrativo Tributario tiene competencia para:

- Conocer y resolver los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.
- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de

Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones, así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva. Conocer y resolver los recursos de apelación contra los actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes y de los responsables.

- Resolver los recursos de apelación que presenten los contribuyentes contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o demás legislación tributaria aplicable.
- Resolver en única instancia las tercerías, excepciones, nulidades e incidentes que se interpongan con motivo del procedimiento de cobro coactivo cursado ante la Dirección General de Ingresos.

- Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria.
- Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

## Perú

El Tribunal Fiscal pertenece al Ministerio de Economía y Finanzas, que fuera creado por Ley ordinaria N° 14920 del mes de febrero de 1964. Administrativamente depende del Ministro,

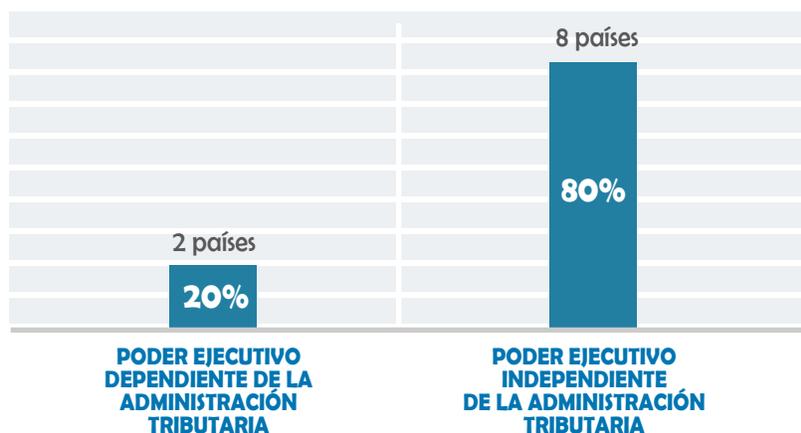
gozando de autonomía en el ejercicio de sus funciones competenciales; constituye la última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera.

Respecto a la ubicación dentro de la esfera administrativa de los Tribunales Tributarios Administrativos en este grupo, que ha recibido una innegable influencia de Francia y su “Consejo de Estado”, aún con diversos matices, cabe analizar a los tribunales ubicados en la órbita del Poder Ejecutivo, que cuentan con un grado variable de efectiva

independencia en relación con la Administración Tributaria, advirtiéndose que esta puede ser de carácter relativa o absoluta, según se encuentren en el seno de la Administración Tributaria o fuera de esta, aun cuando pertenezcan a la órbita del Poder Administrador.

GRÁFICO 2

### Ubicación dentro de la esfera administrativa de los Tribunales Tributarios Administrativos



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: Basada en una muestra de 10 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, España, México, Nicaragua, Panamá y Perú. Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

En todos los casos precedentes, estos órganos jurisdiccionales gozan de una independencia relativa, ya que, si bien pertenecen a la órbita del Poder Ejecutivo, se encuentran desvinculados de la Administración Tributaria activa.

Los tribunales administrativos se encuentran investidos de facultades materialmente jurisdiccionales a efectos de dirimir las controversias tributarias, posibilitando luego la recurribilidad de sus fallos ante el Poder Judicial.

Para evitar sanciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y para alinearse con las disposiciones constitucionales relativas a la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa y debido proceso, la revisión ulterior corresponde a jueces dotados orgánicamente de independencia e imparcialidad y muñidos de las garantías inherentes a su función. Advertimos en toda la región cierta homogeneidad en la salvaguarda del Estado de Derecho por esta vía.

### **II.1.2 Tribunales Tributarios Administrativos Colegiados**

Etimológicamente, la palabra “tribunal” tiene sus raíces en la forma neutra latina *tribunales*, esto es, relativo o perteneciente a los tribunos.

En su génesis, se entendía en forma literal por “tribunal”, la tarima o estrado, que era un lugar elevado desde el cual dirigían la palabra los jueces, magistrados y políticos. Así nace el antiguo sentido de la palabra, aún en uso, para designar como tal al lugar, es decir, el edificio donde se sustancia un proceso

o procedimiento tendiente a resolver los litigios que se ventilaren ante los mismos.

Pero con un sentido más estricto, se designa como tal a los cuerpos de funcionarios, magistrados, vocales o jueces encargados por Ley de ejercitar la función jurisdiccional.

Precisamente, en una mayor profundización debemos conceptualizar al tribunal como todo órgano público legalmente establecido con la finalidad de ejercer funciones materialmente jurisdiccionales sometidas a leyes procesales plenamente respetuosas del sistema de garantías constitucionales, tales como el debido proceso.

Sabido es que, según la materia, podemos distinguir a los tribunales civiles, laborales, penales, comerciales, contencioso-administrativos y tributarios, entre otros.

Usualmente cuando la decisión de la instancia recae sobre la figura de un Juez, se los denomina “Juzgados”, reservándose la expresión “Tribunal” para aquellos órganos que se encuentran conformados por dos o más miembros llamados a resolver la cuestión controvertida, los cuales, además, en muchos sistemas jurídicos reciben la denominación de “Corte”.

Adviértase que en esta clasificación no resulta sólo de ponderar el número de jueces que integran el tribunal, sino el número de ellos que se encuentran legalmente facultados para resolver el caso llevado a su conocimiento.

Asimismo, los tribunales admiten ser clasificados conforme su competencia, reconociéndose, entre otros, a los “tribunales comunes” u “ordinarios”, a quienes

corresponde el conocimiento de la generalidad de las controversias que se promovieren temporalmente dentro de un territorio determinado; y “tribunales especiales”, a quienes el legislador les ha conferido el conocimiento de ciertas materias en atención a la naturaleza de la causa o las personas intervinientes.

En relación con los Tribunales Iberoamericanos, aquí habremos de analizar las características esenciales en la conformación de los tribunales tributarios administrativos colegiados, es decir, aquellos tribunales integrados por dos o más magistrados llamados a resolver las controversias, a quienes la Ley les ha otorgado competencia tributaria.

Así, encontramos un número variable de magistrados, que oscila entre tres magistrados principales (Tribunal Administrativo Tributario de Panamá; TAT) a ciento ochenta consejeros (Consejo Administrativo de Recursos Fiscales de Brasil; CARF), de los cuales, ciento cuarenta son consejeros titulares y cuarenta son consejeros suplentes, que no sólo reemplazan a los consejeros titulares en su ausencia, sino que también informan casos de menor cuantía o complejidad.

En el caso del Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica, es un tribunal colegiado, conformado por dos Salas Especializadas, cada una de ellas con tres miembros y presidida cada Sala por un miembro propietario de profesión abogado. Y entre los dos presidentes de cada Sala se escoge el Presidente del Tribunal, que además de las funciones jurisdiccionales en su Sala, ostenta la representación interna y externa del Tribunal. La especialización se establece por medio de Directriz de la Presidencia del Tribunal y referida al conocimiento

de las materias sustantivas de determinación de la obligación tributaria en la Sala I y la materia de sanciones administrativas y peticiones en la Sala II.

Los Tribunales de Argentina, Brasil, Costa Rica, El Salvador, España, México, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay son colegiados, es decir, sus decisiones se basan en una pluralidad de jueces, cuyo número varía –en algunos casos significativamente– según los sistemas jurídicos nacionales examinados, mientras que Bolivia muestra en el confornte la configuración singular de tribunales unipersonales. Cabe precisar además que en el caso del Tribunal Fiscal de Perú, los vocales pueden resolver algunas materias, esto es, las consideradas como de menor complejidad, de forma unipersonal. De otro lado, se advierte en muchos casos la división en Salas especializadas, como el Tribunal Fiscal de Perú, que cuenta con Salas Especializadas en Tributos Internos – SUNAT y Otros Tributos, Sala Especializada en Tributos Aduaneros y Sala Especializada en Tributos Municipales.

Sin perjuicio de ello, existe la Sala Plena que resulta ser la unidad orgánica del Tribunal Fiscal de Perú, la cual está a su vez integrada por todos los Vocales y puede ser convocada tanto de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o bien, a pedido de los vocales que integran las Salas Especializadas.

Otro ejemplo es el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, conformado por siete salas, cuatro de ellas con competencia en materia impositiva integrada con dos vocales abogados y un contador público, y tres salas con competencia aduanera, integrada exclusivamente por tres abogados.

TABLA 2		Tribunales Tributarios Administrativos Colegiados	
PAÍSES	COLEGIADO	NO COLEGIADO	NÚMERO DE INTEGRANTES
Argentina	X		21 Magistrados
Bolivia		X	N/A
Brasil	X		180 consejeros, entre titulares y suplentes, distribuidos entre 27 colegiados, ordinarios y extraordinarios
Costa Rica	X		6 divididos en dos Salas Especializadas
El Salvador	X		5 miembros
España	X		1 Presidente y 12 vocales
México	X		N/D
Nicaragua	X		5 miembros propietarios y 3 suplentes
Panamá	X		3 Magistrados Principales, con sus respectivos suplentes
Perú	X		3 vocales por cada Sala especializada
Uruguay	X		5 miembros

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

N/A: No aplica

N/D: No disponible

### II.1.3 Presencia de Sedes o Delegaciones regionales del Tribunal Tributario Administrativo

Los Tribunales Tributarios le otorgan la posibilidad al ciudadano o empresa contribuyente, de acceder a un ámbito especializado en la materia, a efectos de ventilar las controversias que surjan en la aplicación de la normativa fiscal, impugnando determinados actos administrativos dictados por la autoridad de aplicación.

Ello materializa el derecho de acceso a la jurisdicción del cual goza toda persona, humana o jurídica, el cual

puede ser caracterizado como el derecho de ocurrir ante órganos que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales en “procura de justicia” tal como aleccionadoramente añade el maestro Bidart Campos<sup>7</sup>.

En esa inteligencia, la Corte Suprema de la Nación en Argentina tiene dicho que la garantía constitucional de la defensa en juicio supone la de contar con la posibilidad de ocurrir ante los tribunales de justicia y obtener de ellos una sentencia útil<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Bidart Campos, Germán, “Manual de la Constitución Reformada”, Tomo II, Editorial Ediar, Bs.As., 1997, pág. 287.

<sup>8</sup> CSJN, “Santos, Daniel Alberto y otra c/ Ricardo H. Valenti y otros”, 28/03/1985. “Fallos”: 307:282.

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia lo ha caracterizado como un derecho de prestación que se lo ejerce conforme a los procedimientos jurisdiccionales previstos por el legislador, en los que se establecen los requisitos, condiciones y consecuencias del acceso a la justicia; por lo mismo, tiene como contenido esencial el libre acceso al proceso, el derecho de defensa, el derecho al pronunciamiento judicial sobre el fondo de la pretensión planteada en la demanda, el derecho a la ejecución de las sentencias y resoluciones ejecutoriadas, el derecho de acceso a los recursos previstos por Ley, indicando por último que este derecho está íntimamente relacionado con el derecho al debido proceso y la igualdad procesal<sup>9</sup>.

Además, no resulta ocioso recordar que el derecho se encuentra contemplado en múltiples normas constitucionales (v.gr. Artículo 18 de la Constitución Nacional de Argentina; Artículo 24 de la Constitución Española; Artículo 17 de la Constitución Política de Panamá e inciso 3 del Artículo 139 de la Constitución Política del Estado Peruano, entre otras varias Cartas Magnas).

Todo ello maximizado por diversos instrumentos internacionales, entre ellos de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículo 10), la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogotá en 1948 (Artículo XVIII), y en especial, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en noviembre de 1969 (Artículos 5, 7, 8 y 25).

Deviene oportuno señalar que la función materialmente jurisdiccional no sólo habrá de ser ejercida por jueces o tribunales judiciales, sino también por todos aquellos organismos a quienes la Ley los ha investido de tal potestad.

Ahora bien, en el aspecto territorial, las normas nacionales prevén la actuación del Tribunal Tributario en diversas sedes o delegaciones regionales (v.gr. Argentina, Bolivia, España, México y Panamá) mientras que otras legislaciones sólo contemplan la actuación en su sede concentrando allí toda la actividad jurisdiccional (v.gr. Brasil, Costa Rica, El Salvador, Nicaragua, Perú y Uruguay).

En el caso de Costa Rica, la legislación autoriza la apertura de otras sedes fuera de la ciudad de San José (capital de la República), sin embargo, a la fecha no se han aperturado otras sedes, por lo que se mantiene centralizado en San José la atención de las controversias. Además, es oportuno mencionar que no obstante la centralización de las actuaciones en San José, el Tribunal puede realizar inspección de locales en todo el país, cuando sea de conveniencia para la resolución de la causa, o sea así solicitado por el sujeto pasivo.

Párrafo especial merece esta cuestión en Argentina, país en el cual el Tribunal Fiscal de la Nación tiene su sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Capital Federal de la República.

---

9 SC 0492/2011-R, de 25 de abril.

La reciente Ley de Reforma Tributaria ha modificado la Ley de Procedimiento Tributario teniendo por objetivo asegurar y facilitar el acceso de los contribuyentes del interior del país a los estrados del Tribunal, luego de establecer que el mismo tendrá su sede principal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, señala que el Órgano podrá actuar, constituirse y sesionar mediante delegaciones fijas en el interior de la República Argentina, facultando al Poder Ejecutivo nacional para establecer dichas sedes con un criterio regional.

Además, estipula que el Tribunal Fiscal de la Nación podrá actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República mediante delegaciones móviles que funcionen en los lugares y en los períodos del año que establezca su reglamentación.

Hemos señalado que, en el aspecto territorial, las normas nacionales prevén la actuación del Tribunal

Tributario en diversas sedes, delegaciones u oficinas regionales, tal como resulta ser el caso de Argentina, Bolivia, España, México y Panamá.

Ello con el claro objetivo, entre otros, de facilitar el acceso a la justicia tributaria a contribuyentes domiciliados en áreas geográficamente alejadas de la sede central o asiento habitual del Tribunal Administrativo.

Ahora bien, las normas nacionales les otorgan diversas facultades a dichas sedes, que van desde la mera recepción de recursos y documentos (v.gr. Panamá) hasta la recepción y sustanciación de acciones y recursos en el ámbito propio de su competencia (v.gr. Bolivia, España y México).

<b>TABLA 3 Presencia de sedes o delegaciones regionales del Tribunal Tributario Administrativo</b>		
<b>PAÍSES</b>	<b>CUENTA CON SEDES REGIONALES</b>	<b>NO CUENTA CON SEDES REGIONALES</b>
Argentina	X	
Bolivia	X	
Brasil		X
Costa Rica		X
El Salvador		X
España	X	
México	X	
Nicaragua		X
Panamá	X	
Perú		X
Uruguay		X

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

### **México**

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa determina la integración, organización, atribuciones y funcionamiento del referido Tribunal.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con jurisdicción plena, que forma parte del Sistema Nacional Anticorrupción (SNA), sistema que a su vez coordina a actores sociales y a las autoridades de los distintos

órdenes de gobierno competentes para prevenir, investigar y sancionar hechos de corrupción, como también la fiscalización y control de los recursos públicos.

Además, el Tribunal se encuentra sujeto a las bases establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la Ley General, en el Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Las resoluciones que emite el Tribunal deberán apegarse a los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los derechos humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso.

En cuanto a su estructura, el Tribunal está integrado por tres órganos colegiados: la Sala Superior; la Junta de Gobierno y Administración, y las Salas Regionales.

Es menester poner de resalto que la Ley regula lo atinente a las Salas Regionales Ordinarias, Auxiliares, Especializadas o Mixtas:

- a) *Salas Regionales Ordinarias:* Conocen de los asuntos a que se refiere el Artículo 3º de la Ley Orgánica, con excepción de aquellos que sean competencia exclusiva de las Salas Especializadas y de las Secciones;
- b) *Salas Regionales Auxiliares:* Apoyan a las Salas Regionales con carácter de Ordinarias o Especializadas, en el dictado de las sentencias definitivas, diversas a las que se tramiten en la vía sumaria. Su circunscripción territorial la determina el Pleno General a propuesta de la Junta de Gobierno y Administración, de acuerdo con los estudios cualitativos y cuantitativos;
- c) *Salas Regionales Especializadas:* Atienden las materias específicas, con la jurisdicción, competencia y sedes que se determinan en esa Ley o en el Reglamento Interior del Tribunal, de acuerdo a los estudios y propuesta de la

Junta de Gobierno y Administración, con base en las necesidades del servicio, y

- d) *Salas Regionales Mixtas:* Aquellas que contienen dos de las funciones precedentemente enunciadas.

Las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa están integradas por tres Magistrados cada una, con jurisdicción en la circunscripción territorial y sede asignada en el Reglamento Interior del Tribunal o en la propia Ley Orgánica.

A tales efectos, el territorio nacional se divide en regiones con los límites territoriales determinados en el Reglamento Interior del Tribunal, conforme a los estudios y propuesta de la Junta de Gobierno y Administración, con base en las cargas de trabajo y los requerimientos de administración de justicia, así como la disponibilidad presupuestaria del Tribunal.

La competencia de las Salas Regionales Ordinarias se define estableciendo que conocerán de los juicios por razón de territorio, atendiendo al lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante, con diversas excepciones (v.gr. que se tratara de personas morales que formen parte del sistema financiero, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta); las Salas Regionales conocerán de aquellos que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimiento indicados en la norma.

A su vez, se establece la competencia de las Salas Especializadas en Materia de Responsabilidades Administrativas determinando que cada una tiene competencia respecto de las entidades que conformen las cinco circunscripciones administrativas, mismas que determinará el Pleno General a propuesta de la Junta de Gobierno y Administración, de acuerdo a estudios cualitativos y cuantitativos. Además, estas Salas Especializadas conocerán de los procedimientos y resoluciones específicas.

Finalmente, las Salas Regionales Auxiliares ejercerán jurisdicción material mixta y territorial en toda la República, y tendrán su sede en el lugar que determine el Reglamento Interior del Tribunal.

Las referidas Salas auxilian a las Salas Regionales, a las Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas y a las Secciones tanto en el dictado de las sentencias definitivas, como en la instrucción de los juicios, según lo defina la Junta de Gobierno y Administración.

Asimismo, las Salas Auxiliares también auxilian a las Salas Regionales y a las Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas en la instancia de aclaración y en el cumplimiento de ejecutorias del Poder Judicial de la Federación, cuando correspondiere a sentencias dictadas por ellas mismas, en los juicios instruidos por las Salas Regionales que se determinen por el Pleno General de la Sala Superior, en los términos de lo establecido por la norma.

## **Bolivia**

La Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) de Bolivia es un Tribunal de carácter unipersonal, que además cuenta con sedes o delegaciones regionales fijas o móviles en el interior del país.

El Órgano está integrado por un Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) con sede en la ciudad de La Paz y cuatro Directores Ejecutivos de las Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria (ARITS), cuya sede se encuentra en las capitales de los

Departamentos de Chuquisaca, La Paz, Santa Cruz y Cochabamba.

Además, lo conforman los Responsables de Recursos de Alzada en los departamentos de Oruro, Potosí, Tarija, Beni y Pando, cuya designación, previa aprobación del Director Ejecutivo de la AGIT, se formaliza a través de los Directores Ejecutivos de las ARITS respectivas con funciones técnicas y administrativas.

#### **II.1.4 Competencia “*ratione materiae*” del Tribunal**

En general, podemos afirmar que la competencia es la atribución jurídica que la Ley le otorga a ciertos órganos del Estado (jueces y tribunales) de una porción de jurisdicción (potestad de aplicar la Ley) en relación con puntuales pretensiones judiciales, con la consecuente exclusión de los demás órganos de su misma jerarquía o categoría. Deviene oportuno señalar que la competencia se determina en relación con cada caso concreto.

La doctrina procesal clásica nos enseña que en general, los factores para atribuir competencia son la materia, el grado, la cuantía y el territorio. Se suele indicar que la competencia es la aplicación práctica de la jurisdicción, toda vez que las reglas de competencia son las que determinaran cuál habrá de ser el tribunal competente para conocer de un determinado asunto.

Sabido es que la competencia “*ratione materiae*” alude a la competencia del Tribunal por razón de la materia y constituye una de las reglas de atribución de la misma. Al respecto, tiene dicho Carnelutti que es el criterio que se instaura en virtud a la naturaleza jurídica del conflicto objeto del litigio<sup>10</sup>.

La competencia por la materia pondera esencialmente la necesidad de conocimientos especializados respecto de los preceptos aplicables para la correcta solución del caso, lo cual deriva en la existencia de fueros civiles, comerciales, penales, de familia, tributarios etc.

En cuanto a la competencia “*ratione materiae*” del tribunal de los once tribunales tributarios administrativos de Iberoamérica, cabe destacar que todos tienen injerencia en los temas impositivos y la gran mayoría (diez) en temas aduaneros; siendo Panamá el único país cuyo tribunal no trata estos asuntos. Solo seis de ellos incursionan en asuntos relacionados con la recaudación de los recursos de la seguridad social, y en menor proporción tratan tributos subnacionales (cuatro) y parafiscales (solo México). Ello demuestra que en la mayoría de los países las competencias de los tribunales administrativos no están ligados estrictamente a las competencias de las administraciones tributarias, al tener estos un espectro más amplio. La excepción sería el tribunal de Argentina, donde a pesar de que la administración tributaria tiene competencia sobre impuestos, aduanas y la recaudación de las contribuciones de la seguridad social; su tribunal tributario administrativo no posea competencia en materia de recaudación de los recursos de la seguridad social.

Los tribunales de Argentina, Brasil, México, Perú y Uruguay tienen competencia sobre otros aspectos. Entre ellos, cabe destacar el caso de Perú, que incursiona sobre regalías mineras; el caso de México que trata sobre derechos, contribuciones de mejora, propiedad intelectual, materia ambiental y de regulación, comercio exterior y responsabilidades administrativas.

En la siguiente tabla se refleja con mayor detalle lo antes descrito:

---

10 Carnelutti, Francesco, “Instituciones del Proceso Civil”, Tomo I, Ed. EJE, Trad. Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, 1960.

<b>TABLA 4 Competencia “<i>ratione materiae</i>” del Tribunal Tributario Administrativo</b>						
<b>PAÍSES</b>	<b>TRIBUTOS NACIONALES</b>			<b>TRIBUTOS SUBNACIONALES</b>	<b>PARAFISCALES</b>	<b>OTROS*</b>
	<b>IMPUESTOS</b>	<b>ADUANAS</b>	<b>RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL</b>			
Argentina	X	X				X
Bolivia	X	X		X <sup>1/</sup>		
Brasil	X	X	X			X <sup>5/</sup>
Costa Rica	X	X	X			
El Salvador	X	X				
España	X	X	X	X		
México	X	X	X		X	X <sup>6/</sup>
Nicaragua	X	X <sup>7/</sup>				
Panamá	X					
Perú	X	X	X	X <sup>2/</sup>		X <sup>3/</sup>
Uruguay	X	X	X	X <sup>4/</sup>		X

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

1/ Actos administrativos definitivos de carácter particular emitidos por los Gobiernos Autónomos Municipales y Departamentales (Impuestos, tasas y patentes).

2/ Tributos municipales.

3/ Regalía Minera.

4/ Comprende un único sub nivel, ya que en Uruguay los únicos órganos que tienen potestad tributaria a nivel local, son los Gobiernos Departamentales.

5/ La CIDE - contribución de intervención en el dominio económico y la CPMF - contribución provisional en transacciones financieras (hoy ya no se cobra, pero todavía, en el Tribunal, hay procesos para juzgar).

6/ Derechos, Contribuciones de Mejoras, Propiedad Intelectual, Materia Ambiental y de Regulación, Comercio Exterior, Responsabilidades Administrativas.

7/ El caso de Nicaragua, el Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, es competente a nivel nacional para conocer los recursos en materia tributaria (Impuestos establecidos legalmente por el Estado y las relaciones jurídicas derivadas de ellos. Así como a los otros tributos e ingresos que se establezcan a favor del Estado), y en materia aduanera (Proceso por Valoración, clasificación, Origen de Mercancías según los tratados suscritos por Nicaragua, Regímenes aduaneros e infracciones administrativas y tributarias). No siendo competente el Tribunal para conocer los impuestos municipales y las contribuciones de seguridad social y otro tipo de recaudaciones, los cuales se rigen por sus Leyes específicas.

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

### Argentina

En relación con la legislación de Argentina, cabe aclarar que además de la competencia en razón de la materia, la Ley determina la misma en razón de la cuantía, al disponer que el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

- a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a pesos veinticinco mil (\$25.000) o pesos cincuenta mil (\$50.000), respectivamente.
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a pesos veinticinco mil (\$25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a pesos veinticinco mil (\$25.000).

### España

La General Tributaria, estatuye las competencias de los tribunales económico-administrativos, es decir, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEARs) y Locales (TEALs).

El TEAC tiene atribuida la competencia para resolver:

#### 1. En única instancia:

- Las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Hacienda y Función Pública u otros Departamentos Ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas.
- Las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.
- Las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, así como contra las

actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

- 2. En segunda instancia:** Los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.
- 3.** Los recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.
- 4.** La rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

#### *Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEARs) o Locales (TEALs)*

Los TEARs y TEALs tienen atribuida la competencia para resolver:

- 1. En única instancia:** Las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas que no sean superiores, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.

- 2. En primera instancia:** Las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados anteriormente cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe mencionado.
- 3.** La rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.
- 4.** Las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe señalado anteriormente.

Las competencias anteriormente expuestas han de conciliarse con la existencia de una estructura territorial que define y delimita el ámbito geográfico al que se extienden las competencias de cada Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local, así como el de las Salas Desconcentradas. En virtud de ello, la competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determina conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación.

Los actos recurribles son los siguientes:

- 1.** Actos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) y de imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración del Estado y las Entidades Públicas dependientes de la misma, así como los que provengan de la Agencia

Estatal de Administración Tributaria (AEAT). También son recurribles todos los actos de gestión recaudatoria llevados a cabo por la AEAT referidos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública.

2. Actos de aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado y la imposición de sanciones que se deriven de unos y otros.
3. Actuaciones de retención, ingresos a cuenta, repercusión, facturación y derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

4. Otros actos sobre diferentes y disimiles materias, tales como reconocimiento y pago de pensiones de Clases Pasivas del Estado o reconocimiento, liquidación y pago por organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público.

#### *Sala Especial para la Unificación de Doctrina*

Es competente para resolver los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina interpuestos contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

## **Costa Rica**

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, asigna la competencia al Tribunal Fiscal Administrativo para el conocimiento de las determinaciones y la aplicación de sanciones administrativas originadas en las determinaciones de los tributos internos efectuadas por la Administración Tributaria, entendiéndose como tal a la Dirección General de Tributación.

Sin embargo, diversas leyes especiales le han otorgado competencia para conocer el recurso de alzada originado en la determinación de impuestos específicos al consumo, como por ejemplo: bebidas alcohólicas, cigarrillos, bebidas gaseosas. Concretamente conoce el Tribunal del recurso de apelación contra resoluciones del IFAM

(Instituto de Fomento y Asesoría Municipal), el INDER (Instituto de Desarrollo Rural), el IMAS (Instituto Mixto de Ayuda Social), instituciones que son sujetos activos de los impuestos específicos señalados.

De igual forma, el Tribunal conoce en apelación del impuesto a los espectáculos públicos establecido a favor del Teatro Nacional.

Por último, el Tribunal Fiscal tiene una participación particular en cuanto a los gobiernos locales (Municipalidades), pues por una parte es el competente de conocer la modificación de la base imponible del impuesto sobre bienes inmuebles a favor de las 82 Municipalidades del país y además,

del canon de Zona Marítimo-Terrestre a favor de las Municipalidades costeras.

Y por otra parte, en virtud de que la Constitución Política otorga la facultad a la Asamblea Legislativa de aprobar o improbar los tributos

municipales, cada Municipalidad dicta una Ley sobre patentes y en al menos tres casos, se incluyó que la competencia para conocer el Recurso de Apelación contra la fijación de las tasas municipales es del Tribunal Fiscal.

## II.2 AUTONOMÍA DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

### **Autonomía administrativa y financiera del Tribunal Tributario Administrativo**

Para la Real Academia Española (RAE), el vocablo “autonomía”, que deriva del griego “αὐτονομία” en su primera acepción, refiere a la potestad que dentro de un Estado tienen municipios, provincias, regiones u otras entidades, para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios<sup>11</sup>.

Entresacamos de dicho concepto a la capacidad de “autogobierno” y de “auto-organización” como notas generales caracterizantes.

Tradicionalmente se distinguen dos conceptos escalonados: “autarquía” y “autonomía”. La “autarquía” significa exclusivamente que un ente determinado tiene capacidad para administrarse a sí mismo; mientras que la “autonomía” agregaría a la característica anterior la capacidad para dictarse sus propias normas, dentro del marco normativo general dado por un ente superior.

Aquí hablaremos de “autonomía administrativa” para referirnos a la capacidad que el sistema jurídico le otorga a los tribunales para una autogestión, con la finalidad de una mayor eficacia y eficiencia en la prestación del servicio de justicia.

Resulta casi ocioso recordar que esta autonomía no es de carácter absoluto, toda vez que las normas de creación, organización y competencia fijan expresas pautas que delimitan con precisión el campo de actuación de los citados tribunales.

No hemos de soslayar que el término “autonomía” ostenta además en la actualidad un múltiple empleo, lo cual obedece a las distintas funciones que desarrollan los Tribunales, regidas por el derecho público, y a su ubicación en relación con los poderes del Estado, siendo dable distinguir –entre otras- a la autonomía orgánica, funcional y financiera.

Permítasenos advertir que existen disímiles opiniones doctrinales vertidas sobre las mismas, las cuales son derivaciones lógicas de factores históricos, políticos y de las particularidades que ofrecen las variadas legislaciones nacionales.

<sup>11</sup> Diccionario de la Lengua Española, Edición del Tricentenario.

Entendemos por “autonomía orgánica” aquella que le permite al Tribunal resolver lo atinente a su organización estructural interna, reglando lo relativo a planes estratégicos, organización, control del capital humano y de los recursos tecnológicos, acciones de capacitación, etc.

A su vez, la “autonomía financiera” implica la posibilidad de una plena autorregulación presupuestaria.

Finalmente, la “autonomía funcional” nos remite a una actuación independiente del Tribunal, enmarcada por competencia y potestades, pero sin sujeción funcional alguna a los otros poderes del Estado, evitando así que sus resoluciones o sentencias obedezcan a mandatos o presiones externas.

En Argentina, el Tribunal Fiscal es independiente en sus funciones jurisdiccionales; es autárquico en el orden administrativo y financiero, pero goza de una autonomía administrativa relativa toda vez que, si bien se encuentra fuera de la Administración Tributaria, gira bajo la órbita de la Subsecretaría de Ingresos Públicos, Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda, es decir, el Poder Ejecutivo Nacional.

De igual manera, el CARF en Brasil goza de autonomía en la faz jurisdiccional, sin embargo, no goza autonomía administrativa, puesto que se ubica dentro del “Ministério da Economia”.

La Autoridad de Impugnación Tributaria del Estado Plurinacional de Bolivia es un órgano autárquico de

derecho público, que goza de autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio de Bolivia.

En Costa Rica el Tribunal goza de una autonomía relativa en su carácter de órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia, del Poder Ejecutivo. No obstante, carece de personalidad jurídica y presupuesto propio, dependiendo del Ministerio de Hacienda.

Los Tribunales Económico – Administrativos de España cuentan con autonomía funcional, pero, por el contrario, no gozan de autonomía financiera como tampoco de autonomía orgánica, dado que dependen de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de Perú cuenta con autonomía en el ejercicio de sus funciones. Sin embargo, depende administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas.

En Uruguay, el Tribunal ostenta autonomía orgánica y funcional por cuanto la Constitución de la República de 1952 instituyó el Tribunal de lo Contencioso Administrativo como un órgano constitucional independiente de los tres Poderes del Gobierno, convirtiéndose en un cuasi poder del Estado. No obstante, en materia Financiera depende del Poder Ejecutivo. Presenta su presupuesto al Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y al Poder Legislativo, siendo este último el que debe aprobarlo.

De este panorama comparativo, resulta que la mayoría de los tribunales tributarios administrativos se encuentran vinculados a la administración central (Poder Ejecutivo) pero de una manera muy atenuada. Ello así por cuanto tales tribunales no poseen un vínculo jerárquico con la administración central, situación que tornaría ilusoria toda independencia. Por ello, se ha intentado distanciarlos con los recursos de derecho administrativo de que disponen los diferentes ordenamientos jurídicos.

Es preciso destacar que, en general, los regímenes constitucionales marcadamente presidencialistas de nuestra región latinoamericana impiden la creación de autoridades administrativas totalmente independientes de la administración central y sin ningún tipo de vínculo jurídico con el Poder Ejecutivo.

El término “autonomía” puede referirse también de forma específica al aspecto patrimonial de los Tribunales Administrativos, entonces nos corresponde hablar de la “autonomía financiera”, la cual

implica la posibilidad de una plena autorregulación presupuestaria. Sin embargo, la íntima relación que existe entre la “autonomía” y la “autarquía” en derecho administrativo ha llevado muchas veces a una dificultosa diferenciación conceptual entre ellas. Hemos dicho que la “autonomía” conlleva la posibilidad de que un Órgano tenga atribuciones legalmente conferidas para dictar sus propias normas (autorregulación presupuestaria). Agregamos aquí que la “autarquía” consiste en la autosatisfacción económica y financiera, lógica consecuencia de contar con recursos propios y la potestad de disponer de ellos, conforme a una norma que le es impuesta, es decir, se trata de potestades delegadas.

Ambos conceptos (autonomía y autarquía financiera) constituyen claras garantías de la independencia de los órganos administrativos con facultades materialmente jurisdiccionales, en miras de cumplir eficazmente su objetivo de administrar justicia, toda vez que los mismos deben inexcusablemente contar y ejecutar un presupuesto adecuado a la finalidad descrita.

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

### **Bolivia**

La Ley que aprueba el Código Tributario ha creado la Superintendencia Tributaria como parte del Órgano Ejecutivo, bajo la tuición del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, como un “...*órgano autárquico de derecho público, con autonomía de gestión administrativa, funcional, técnica y financiera, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional...*”

Posteriormente, se modifica la denominación del Organismo al establecer que: “*La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y*

*atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”.*

El Código Tributario, determina que las actividades de la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) se financiarán con un monto de hasta uno (1) por

ciento del total de las recaudaciones tributarias de dominio nacional percibidas en efectivo, que se debitará automáticamente, según se disponga mediante Resolución Suprema; y por otros ingresos que pudiera gestionar de fuentes nacionales o internacionales.

### **Brasil**

En la República Federativa de Brasil, el presupuesto del “*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*” (CARF) está vinculado al

presupuesto de la *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB).

### **Costa Rica**

El Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica goza de una autonomía relativa en su carácter de órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia,

del Poder Ejecutivo, pese a lo cual carece de personalidad jurídica y presupuesto propio, dependiendo del Ministerio de Hacienda.

### **Nicaragua**

El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, es un ente autónomo, especializado e independiente del Servicio Aduanero y de la Administración Tributaria, goza de autonomía funcional y administrativa, emite su Reglamento de

Organización, Funcionamiento y Procedimientos Internos Administrativos; asimismo, aprueba el proyecto de presupuesto anual institucional del Tribunal y lo presenta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

## Panamá

El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá cuenta con autonomía administrativa y financiera. Anualmente se le asigna el presupuesto conforme a los parámetros de la Ley de presupuesto general del Estado panameño.

La gestión presupuestaria tiene como finalidad la administración de los recursos asignados, sobre la base de los ordenamientos; jurídicos, técnicos y administrativos que determina la Ley, a fin de promover la transparencia, eficiencia y eficacia del uso de los mismos en las operaciones que se autorizan.

## México

El “Tribunal Federal de Justicia Administrativa”, corresponde señalar que entre las facultades del Pleno General, se encuentra la de aprobar el proyecto de presupuesto del Tribunal con sujeción a las disposiciones contenidas en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, y enviarlo a través del Presidente del Tribunal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para su incorporación en el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, en los términos de los criterios generales de política económica y conforme a los techos globales de gasto establecidos por el Ejecutivo Federal.

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, establece que el presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados para ese Tribunal, se ejercerá con autonomía y conforme a la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y las disposiciones legales aplicables, bajo los principios de legalidad, certeza, independencia, honestidad, responsabilidad,

transparencia, eficacia, austeridad y racionalidad, así como que su administración será eficiente para lograr la eficacia de la justicia administrativa bajo el principio de rendición de cuentas y se sujetará a diversas reglas como lo son:

- a) Ejercer directamente su presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados, sin sujetarse a las disposiciones emitidas por las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de la Función Pública;
- b) Autorizar las adecuaciones presupuestarias sin requerir la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando no rebase su techo global aprobado por la Cámara de Diputados;
- c) Determinar los ajustes que correspondan a su presupuesto en caso de disminución de ingresos durante el ejercicio fiscal, y
- d) Realizar los pagos, llevar la contabilidad y elaborar sus informes, a través de su propia tesorería;

Finalmente, cabe señalar que el Tribunal, dentro del margen de la autonomía presupuestal que le otorga su Ley Orgánica, cuenta con una unidad de administración encargada de planear,

programar, presupuestar, establecer las medidas para la administración interna, controlar y evaluar las actividades del Tribunal respecto del gasto público.

## Perú

El Tribunal Fiscal no tiene autarquía financiera sujetando sus autorizaciones de gasto a las disposiciones administrativas del Ministerio de Economía y Finanzas. Los recursos que financian el presupuesto del Tribunal son recursos propios asignados para tal fin en dispositivo legal y anualmente son los que se disponen en las Leyes de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público.

El Artículo 6 de la Ley de Equilibrio Financiero del Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2019, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 6 de diciembre de 2018, dispone que para el Año Fiscal 2019, los recursos propios del Tribunal Fiscal son los siguientes:

1. El 2,3% del monto total que percibe la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), proveniente del porcentaje de todos los tributos que recaude o administre, excepto los aranceles, en aplicación del numeral 2.
2. El 1,2% del monto total que percibe la SUNAT, proveniente del porcentaje de todos los

tributos y aranceles correspondientes a las importaciones que recaude o administre, cuya recaudación sea ingreso del Tesoro Público, en aplicación del numeral 1. El depósito se hace efectivo en la misma oportunidad en que la SUNAT capta sus recursos propios, mediante la transferencia a la cuenta correspondiente.

Asimismo, se prevé que el Ministerio de Economía y Finanzas deposita, dentro de los quince días siguientes de vencido el Año Fiscal 2019, la diferencia entre los ingresos anuales y los gastos devengados de los recursos propios del Tribunal Fiscal en la cuenta principal del Tesoro Público, bajo responsabilidad.

Le compete a la Presidencia del Tribunal la función de aprobar el Plan de Desarrollo, Proyecto de Presupuesto y la Memoria Anual del Tribunal Fiscal; mientras que la Vocalía Administrativa tiene entre sus funciones, la de formular, controlar y evaluar la ejecución del presupuesto del Tribunal Fiscal.

## Argentina

En Argentina, si bien existe una tasa de actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación por la realización de una actividad jurisdiccional (servicio de justicia), lo recaudado se destina a Rentas Generales.

El presupuesto asignado al Tribunal Fiscal de la Nación es el fijado anualmente en el Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional, aprobado por el Congreso Nacional.

### II.3 SELECCIÓN, DESIGNACIÓN Y REMOCIÓN DE MIEMBROS DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES, ABSTENCIÓN Y RECUSACIÓN

#### II.3.1 *Órganos encargados de la selección y designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo*

El proceso de selección y ulterior designación de los integrantes del Tribunal Tributario, sean estos magistrados, funcionarios o empleados, resulta esencial para conformar el mismo con personas convocadas sobre la base de su idoneidad y especialidad, por lo cual se suele contemplar un régimen de nombramiento a través de méritos u oposiciones (v.gr. Argentina y Perú).

Esta cuestión, de vital importancia, en los distintos sistemas confrontados resulta asignada:

- a) Al Poder Ejecutivo (v.gr. Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, España, México y Nicaragua);
- b) Al Poder Legislativo (v.gr. caso de Nicaragua, donde el Poder Legislativo ratifica la designación realizada por el Poder Ejecutivo, y Uruguay, en lo

- relativo a los miembros del Tribunal Contencioso);
- c) A diferentes Órganos del Estado (v.gr. Panamá, donde el Ministerio de Economía y Finanzas, publica la convocatoria, la Presidencia de la República procede a la selección y nombramiento de Magistrados, y la Asamblea Nacional ratifica dicho nombramiento); y
  - d) Otros órganos (v.gr. Brasil, donde los integrantes del Consejo son designados por el “Ministro de Estado da Economía”; Dirección Regional y Direcciones Regionales de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia (AIT); Dirección General de Servicio Civil en Costa Rica, etc.), especialmente cuando se tratare del nombramiento de personal técnico y administrativo (v.gr. Perú, además de los citados casos de Bolivia, Costa Rica).

En particular, hay que poner especial énfasis en las garantías de imparcialidad y profesionalidad de los miembros de los órganos de selección, para asegurar de este modo la independencia del Tribunal en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales.

**TABLA 5** **Órganos encargados de la selección y designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo**

PAÍSES	PODER LEGISLATIVO	PODER EJECUTIVO	POR DIFERENTES ÓRGANOS DEL ESTADO	OTROS*
Argentina		X		
Bolivia		X		X
Brasil		X		X
Costa Rica		X		X
El Salvador		X		
España		X		
México		X		
Nicaragua	X	X		
Panamá			X	
Perú				X
Uruguay	X			

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

### **Panamá**

El Tribunal está conformado por tres Magistrados Principales, con sus respectivos suplentes; dos Magistrados son abogados y uno de los Magistrados es Contador Público Autorizado, los cuales son nombrados por el Presidente de la República con sus respectivos suplentes.

Dispone la Ley vigente que el procedimiento y la metodología de selección de los magistrados del Tribunal Administrativo Tributario serán

reglamentados por el Órgano Ejecutivo. En atención a ello se dictó el Decreto Ejecutivo N°96 de 27 de septiembre de 2010 que reglamenta el procedimiento de selección de los miembros del Tribunal Administrativo Tributario.

El reglamento de selección establece, que debe realizarse una convocatoria pública mediante publicación en un diario de circulación nacional, comunicándose los requisitos que deben aportar

los aspirantes y el plazo de presentación de la documentación. Luego de ello, un comité integrado por el Ministro de Economía y Finanzas, el Presidente del Colegio Nacional de Abogados (Magistrados abogados) y Junta Técnica de Contabilidad (Magistrado contador), le corresponde remitir al Presidente de la República la lista con los nombres de ocho (8) candidatos principales y sus suplentes.

La designación de los mencionados magistrados queda sujeta a ratificación por el Órgano Legislativo, los cuales son nombrados para un periodo de cinco años, pudiendo ser reelectos en el cargo, previo cumplimiento de las formalidades establecidas.

Asimismo, el Tribunal cuenta con una estructura técnica y administrativa para realizar sus funciones y su personal es nombrado en Sala de Acuerdo.

El procedimiento de Reclutamiento y Selección en el TAT se realiza de manera interna y externa. El referido procedimiento está compuesto por:

1. Publicación en periódicos de la localidad, página web institucional, correo circular de la Institución, entre otros, del perfil a convocar;
2. Recepción, análisis y selección de las hojas de vidas recibidas que cumplen con el perfil;
3. Entrevista con la Oficina Institucional de Recursos Humanos (OIRH);
4. Prueba de Conocimientos Generales;
5. Entrevista con la Unidad Administrativa que posee la necesidad;
6. Entrevista con el Secretario General o Secretario Administrativo;
7. Prueba Psicológica, (psicólogo idóneo);
8. Si el procedimiento de reclutamiento y selección lo amerita, entrevista con los Magistrados;
9. Selección y comunicación al aspirante.

## **Costa Rica**

Los miembros del Tribunal Fiscal son nombrados por el Poder Ejecutivo, conformado por el Presidente de la República y el ministro del ramo, en este caso el Ministro del Ministerio de Hacienda, a través del procedimiento establecido en el Estatuto de Servicio Civil, lo que significa la elaboración por parte de la Dirección General de Servicio Civil de un concurso público y la aplicación de pruebas para conformar un registro

de elegibles, entre los cuales el Poder Ejecutivo selecciona a los miembros del Tribunal de acuerdo con el orden de notas.

Los miembros propietarios trabajan a tiempo completo y por sus antecedentes, títulos profesionales y reconocida competencia en la materia son garantía de imparcialidad.

### **II.3.2 Formas de designación de las autoridades del Tribunal Tributario Administrativo**

Los sistemas jurídicos nacionales estatuyen diversos mecanismos para la elección de las autoridades del Tribunal Tributario Administrativo, en especial para su Presidencia que lógicamente inviste la representación del Organismo y en ciertos casos ostenta un mayor grado de jerarquía y competencia administrativa, con potestad de emitir directrices referidas a la organización, funcionamiento y lo relativo al establecimiento del régimen disciplinario aplicable en su seno.

En Argentina, el Tribunal Fiscal de la Nación está constituido por un Órgano de Administración, un Órgano Jurisdiccional y una Presidencia.

La facultad de designar al Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación se le concede al Poder Ejecutivo Nacional, quien deberá seleccionarlo de entre los Vocales de dicho Órgano y durará en sus funciones por el término de tres años, sin perjuicio de poder ser designado nuevamente para el cargo.

No obstante, el Presidente del Tribunal habrá de continuar en sus funciones hasta que se produzca su nueva designación, o la de otro de los Vocales, para el desempeño del cargo.

No resulta ocioso recordar que los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación son designados por el Poder Ejecutivo Nacional, previo concurso público de oposición y antecedentes, y conforme a la reglamentación, bajo las condiciones de la Ley de rito fiscal.

A su vez, la Vicepresidencia es desempeñada por el Vocal más antiguo de competencia distinta a la de quien ejerza la Presidencia, es decir, competencia impositiva o aduanera, según el caso.

El Órgano de Administración está compuesto por una Coordinación General y Secretarías Generales, estableciendo la Ley que el Coordinador General será designado por el Poder Ejecutivo nacional.

Similar criterio normativo se aplica en Nicaragua, donde el Presidente y Vice Presidente del Tribunal, serán nombrados por el Presidente de la República de entre los Miembros Propietarios de Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo.

En Bolivia en la norma del Código Tributario Ley N° 2492: Artículo 135° (Designación de los Superintendentes Tributarios). El Superintendente Tributario General y los Superintendentes Tributarios Regionales serán designados por el Presidente de la República de terna propuesta por dos tercios (2/3) de votos de los miembros presentes de la Honorable Cámara de Senadores, de acuerdo a los mecanismos establecidos por la señalada Cámara.

El Artículo N° 141 del Decreto Supremo N° 29894, del 7 de febrero de 2009, que reglamenta la estructura del Órgano Ejecutivo, dispone que la Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Regionales Tributarias pasan a denominarse Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria, respectivamente.

En España, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central es nombrado y separado por Real Decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y ostenta la categoría de director general del Ministerio.

Costa Rica prevé normativamente una selección interna entre los miembros del Tribunal Fiscal Administrativo para el nombramiento de su Presidente. En cuanto se trata de un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia del Poder Ejecutivo, los Presidentes de cada una de las Salas debidamente integradas, tienen a su cargo la designación del Presidente del Tribunal, por mayoría simple computándose un voto por cada uno de los Presidentes de cada Sala y en caso de empate será electo el presidente con mayor tiempo de servicio continuo como miembro del Tribunal o, en igualdad de tiempo, por el de título más antiguo en el Catálogo del Colegio de Abogados.

Finalmente, cabe detenernos en el “Tribunal de lo Contencioso Administrativo” de la República Oriental del Uruguay, el cual ha sido creado por la Constitución de 1952 como órgano independiente de Justicia Administrativa, quebrando así la Carta Magna, la tradicional división tripartita de poderes. Ello ha permitido calificar al Tribunal como un “cuasi poder” del Estado, con competencia jurisdiccional anulatoria. La Constitución de la República determina que las calidades necesarias para ser miembro de ese Tribunal, la forma de su designación, las prohibiciones

e incompatibilidades, la dotación y duración del cargo, serán las determinadas para los miembros de la Suprema Corte de Justicia. Al respecto, estatuye la Carta Magna que los miembros de la Suprema Corte de Justicia serán designados por la Asamblea General por dos tercios de votos del total de sus componentes, agregando luego que la designación deberá efectuarse dentro de los noventa días de producida la vacancia a cuyo fin la Asamblea General será convocada especialmente.

Asimismo, establece que los miembros de la Suprema Corte de Justicia durarán diez años en sus cargos y no podrán ser reelectos sin que medien cinco años entre su cese y la reelección.

Ahora bien, sobre tales bases, la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo establece que su Presidencia se ejercerá por turno anual rotativo entre sus miembros, según el orden de antigüedad en el cargo, comenzando el turno con la apertura de los Tribunales.

Luego dispone que, en caso de vacancia, licencia, recusación o impedimento, la Presidencia sea desempeñada provisoriamente por el Ministro de mayor antigüedad en el cargo y que los Ministros habrán de preceder entre sí, en el mismo orden.

De manera concordante, la norma ordena que, a partir de la vigencia de ese cuerpo legal, lo relativo a la Presidencia del Tribunal se organizará de forma tal que se inicie y prosiga el sistema rotativo con prelación de quienes no hubieren desempeñado ya la Presidencia del órgano.

Por su parte en Panamá, el Decreto Ejecutivo N°96 de 27 de septiembre de 2010 reglamenta el procedimiento de selección de los miembros del Tribunal Administrativo Tributario.

En Perú, el nombramiento del vocal presidente y de los demás vocales del Tribunal Fiscal se efectúa por Resolución Suprema del Presidente de la República refrendada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Este país es uno de los que utiliza en el marco normativo a la Resolución Suprema. Es una decisión de carácter específico rubricada por el Presidente de la República y refrendada por uno o más Ministros a cuyo ámbito de competencia corresponda, v.gr. Economía y Finanzas. Es notificada de conformidad con la Ley del Procedimiento Administrativo General y/o se publica en los casos que lo disponga la Ley. Si correspondiere su publicación, por ser de naturaleza normativa, es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria que postergue su vigencia en todo o en parte.

A su vez, le corresponde al Presidente del Tribunal Fiscal, entre otras varias funciones, la de disponer la conformación de las Salas Especializadas, designar a los Presidentes de Salas Especializadas, proponer a los

Secretarios Relatores para su nombramiento, designar al Presidente de la Sala que asumirá sus funciones en caso de ausencia, así como a los Resolutores– Secretarios de Atención de Quejas.

Es menester recordar que los vocales del Tribunal resultan seleccionados por concurso público de méritos.

El proceso de selección está a cargo de una Comisión integrada por:

- a) Un (1) representante del Ministro de Economía y Finanzas, quien la presidirá y tendrá voto dirimente;
- b) El Presidente del Tribunal Fiscal;
- c) El Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Pública más antigua; y
- d) El Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad Privada más antigua.

El concurso público para acceder a la vocalía tiene las etapas siguientes:

- a) Convocatoria,
- b) Evaluación curricular,
- c) Evaluación de conocimientos,
- d) Evaluación psicológica y de competencias, y
- e) Entrevista personal.

TABLA 6		Formas de designación de las autoridades del Tribunal Tributario Administrativo				
PAÍSES	DISCRECIO- NALMENTE POR LA MÁXIMA AUTORIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	DISCRECIO- NALMENTE POR LA MÁXIMA AUTORIDAD DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA O SU EQUIVALENTE	POR CONCURSO O CONVOCATORIA PÚBLICA	POR CONCURSO PÚBLICO INTERNO DEL TRIBUNAL	DISCRECIO- NALMENTE POR LA ASAMBLEA O PARLAMENTO	DISCRECIO- NALMENTE POR EL PRESIDENTE/ GABINETE
Argentina			X			
Bolivia						X
Brasil		X				
Costa Rica			X	X		
El Salvador		X				
España	X					
Nicaragua						X
Panamá			X			X
Perú			X			
Uruguay					X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

### II.3.3 Criterios de selección de los miembros del Tribunal Tributario Administrativo

Los diversos sistemas jurídicos establecen los requisitos que deben cumplir los postulantes, de manera tal que se garantice la mayor idoneidad y especialización de los vocales o magistrados en el proceso de selección y que ello redunde luego en una administración de justicia transparente y eficaz.

En Argentina, al producirse el debate parlamentario de la Ley de creación del Tribunal Fiscal de la Nación, el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, señalaba con gran acierto que: “es requisito

indispensable para el éxito del sistema que se adopta, la especialización y la idoneidad de los integrantes del Tribunal en las disciplinas jurídicas, económicas y sobre todo en las fiscales. Se procura, entonces, instituir en el ámbito administrativo una especie de magistratura técnica, como se ha calificado al organismo que tiene esta especialidad”.

En esa inteligencia, se han establecido ciertos requisitos y condiciones, tales como:

- Carrera universitaria (v.gr. Perú, en cuanto requiere que los postulantes al Tribunal Fiscal sean profesionales de reconocida solvencia moral

y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda.

- b) En ciertas legislaciones se prevé específicamente el título de abogado (v.gr. México, donde se estipula la obligatoriedad de ser licenciado en derecho.
- c) Abogado o contador, según corresponda (v.gr. Argentina).
- d) Abogado u otras profesiones diversas, según el caso (v.gr. Costa Rica, donde cada Sala del Tribunal está integrada por tres miembros propietarios, entre los cuales se elige al Presidente, que necesariamente debe ser abogado, mientras que los restantes miembros podrán ser abogados, ingenieros civiles, ingenieros agrónomos, contadores públicos u otros profesionales, cuya especialidad será previamente recomendada por el Presidente del Tribunal Fiscal Administrativo.
- e) Nacionalidad (v.gr. Panamá, donde para ser miembro del Tribunal Administrativo Tributario se requiere ser panameño o panameña por nacimiento. Uruguay, que demanda una ciudadanía natural en ejercicio, o legal con diez años de ejercicio y veinticinco años de residencia en el país).
- f) Se adiciona también en ciertos sistemas jurídicos el requisito de edad mínima (v.gr. 30 o más años de edad en Argentina. México, que establece la obligatoriedad de ser mayor de treinta y cinco años de edad a la fecha del nombramiento. Panamá,

donde es necesario haber cumplido treinta y cinco años de edad. Uruguay, donde para integrar el Tribunal Contencioso Administrativo, se requiere cuarenta años cumplidos de edad.

- g) Una antigüedad mínima en la matrícula profesional (v.gr. México, donde además de la obligatoriedad de ser licenciado en derecho, se exige título registrado, expedido cuando menos diez años antes del nombramiento).
- h) Antigüedad mínima en el ejercicio de la profesión (v.gr. cuatro años o más de ejercicio de la profesión de abogado o contador, según corresponda, en el caso del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina.
- i) Antigüedad en determinadas funciones públicas (v.gr. Uruguay por mandato constitucional exige para ser miembro de la Suprema Corte de Justicia, la calidad de abogado con diez años de antigüedad o haber ejercido con esa calidad la Judicatura o el Ministerio Público o Fiscal por espacio de ocho años conforme. A su vez, en lo que aquí interesa, la Constitución determina que las calidades necesarias para ser miembro de Tribunal de lo Contencioso - Administrativo, la forma de su designación, las prohibiciones e incompatibilidades, la dotación y duración del cargo, serán las determinadas para los miembros de la Suprema Corte de Justicia).

En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:

### Costa Rica

Los requisitos para ser miembro del Tribunal son:

1. Ser costarricense por nacimiento o naturalización, con domicilio en el país por un mínimo de diez años después de obtenida la carta respectiva.
2. Ser ciudadano en ejercicio y pertenecer al estado seglar.
3. Ser mayor de treinta años y tener cinco años o más en el ejercicio profesional.
4. Ser de conocida solvencia moral y contar con experiencia en materia tributaria de dos años.

5. No hallarse ligado por parentesco de consanguinidad ni afinidad, incluso hasta el tercer grado, con un miembro de dicho Tribunal, con las autoridades superiores de los organismos de la Administración Tributaria o con los jefes de los departamentos del Ministerio de Hacienda que intervienen en la determinación de las obligaciones tributarias, a la fecha de integrarse al Tribunal.

#### **II.3.4 Período de designación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo**

Los diferentes sistemas jurídicos otorgan variadas soluciones a la cuestión relativa a la duración del mandato de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo y a la posibilidad de contratar personal en forma independiente.

Brasil, El Salvador, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay han instituido un período fijo de carácter renovable. En Brasil, el período es de dos años, renovable, pero con el límite máximo de seis años en la función y en Uruguay, si bien son cargos de carácter renovables, sólo pueden ser reelectos si median cinco años entre su cese y su reelección.

México, si bien adopta idéntico criterio en cuanto al período fijo de la duración del mandato, la Ley veda la renovación cuando se tratara de los Magistrados de la Sala Superior.

Al respecto, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, luego de establecer que los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el Presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República, determina *“Durarán en su encargo quince años improrrogables”*.

Luego la norma citada trata el caso de los Magistrados de Sala Regional, de Sala Especializada en materia de Responsabilidades Administrativas y los Magistrados Supernumerarios de Sala Regional, indicando que durarán en su encargo diez años, al cabo de los cuales podrán ser ratificados por una sola ocasión para otro período igual, con la sola excepción de los Magistrados de las Salas Especializadas en materia de Responsabilidades Administrativas, cuyo nombramiento en ningún caso podrá ser prorrogable.

Por el contrario, otras legislaciones no tienen un vencimiento del mandato para realizar tales funciones, previéndose el ejercicio de las mismas por tiempo indeterminado (Argentina, Costa Rica, España y México, en este último caso cuando se tratare de los demás miembros del Tribunal, cuya designación se realiza por tiempo indefinido y en carácter de confianza). Adicionalmente, en Costa Rica los miembros del Tribunal Fiscal ocupan los puestos de forma indefinida, salvo la destitución siguiendo el debido proceso y en presencia de una causal de despido justificado. Únicamente se establece un límite temporal para los Presidentes de las Salas de 6 años, con reelección inmediata e indefinida.

La Ley de Reforma Tributaria estableció que los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro miembros abogados, nombrados por un plazo de cinco años por el Poder Ejecutivo nacional.

Los cargos de Vocales, Secretarios Generales y Secretarios Letrados de Vocalía son cargos de Ley. En cuanto a la posibilidad de contratar personal en forma independiente. En el caso de los cargos de jerarquía inferior, además del personal de planta permanente, se ha previsto un sistema de contratos para el ingreso de profesionales y estudiantes de derecho o ciencias económicas.

Brasil limita la contratación de personal para la realización de actividades de rutina administrativa; en Nicaragua la contratación estará supeditada a los créditos presupuestarios, y Panamá realiza la contratación del personal a través del procedimiento de reclutamiento y selección ejecutado por la Oficina Institucional de Recursos. El reclutamiento y la selección constituyen dos fases de un mismo proceso, la consecución de recursos humanos para la organización.

TABLA 7		Período de designación y características de la contratación de los integrantes		
PAÍSES	PERÍODO FIJO		VITALICIO	TIEMPO INDETERMINADO
	EXISTE	RENOVABLE		
Argentina			X	
Bolivia				X
Brasil	X	Renovable		
Costa Rica				X
El Salvador	X	Renovable		
España				X
México	X	No Renovable		X
Nicaragua	X	Renovable		
Panamá	X	Renovable		
Perú	X	Renovable		
Uruguay	X	Renovable		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

### 11.3.5 Incompatibilidades

Los magistrados, funcionarios y empleados de los tribunales tributarios tienen los derechos, deberes, responsabilidades, incompatibilidades y prohibiciones que las respectivas leyes y reglamentos establecen.

En general, las incompatibilidades y prohibiciones se instituyen con la finalidad de lograr un apropiado funcionamiento del tribunal, toda vez que tratan de minimizar cualquier intrusión o influencia extramuros, tanto por parte de otros poderes públicos como de particulares, que traten de imponer desde fuera el tenor de las decisiones jurisdiccionales.

Ello directamente busca resguardar a la sociedad en su conjunto, por encima del tribunal, en cuanto

asegura de su parte, una administración de justicia imparcial y objetiva.

Así, en general, le está vedado a los miembros del Tribunal realizar actividades mercantiles, políticas, profesionales y el desempeño de empleos públicos o privados, exceptuándose de esta última incompatibilidad, la comisión de estudios o la docencia. Nicaragua exceptúa también el ejercicio de la medicina.

A mero título ejemplificativo, entresacamos las disposiciones sobre incompatibilidades de Argentina, Panamá, Perú, México, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica.

En Argentina, la Ley de Reforma estipula en materia de incompatibilidades que los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia.

En Panamá, el Artículo 303 de la Constitución indica que los servidores públicos, no pueden percibir dos o más sueldos pagados por el Estado, salvo los casos especiales que determine la Ley, ni desempeñar puestos con jornadas simultáneas de trabajo. El Artículo 161 de la Ley 8 de 2010 establece *“Los Magistrados del Tribunal Administrativo Tributario desempeñarán sus cargos a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibido el ejercicio de la profesión de abogado y Contador Público Autorizado, el ejercicio de actividades políticas salvo el derecho al sufragio, intervenir en actividades mercantiles, por sí mismos o por interpuestas personas, así como tampoco podrán ejercer negocios ante el Estado, ni cargos retribuidos, salvo el ejercicio de la enseñanza en establecimientos educativos”*. También debe cumplir con los parámetros indicados en el Código Uniforme de Ética de los servidores públicos y el Reglamento Interno y de Administración de Recursos Humanos del Tribunal Administrativo Tributario.

En Perú el Código Tributario dispone que los miembros del Tribunal Fiscal desempeñarán el cargo a tiempo completo y a dedicación exclusiva, estando prohibidos de ejercer su profesión, actividades mercantiles e intervenir en entidades vinculadas con

dichas actividades, salvo el ejercicio de la docencia universitaria.

A su vez, en México la norma establece que los Magistrados, Secretarios, Actuarios y Oficiales Jurisdiccionales estarán impedidos para desempeñar cualquier otro empleo, cargo o comisión público o privado, excepto los de carácter docente u honorífico y que también estarán impedidos para ejercer su profesión bajo cualquier causa.

En El Salvador los vocales, los suplentes de éstos y demás personal del Tribunal, no podrán bajo ninguna circunstancia realizar por su cuenta o por interpósita persona trámites, gestiones o funciones particulares de carácter tributario, tales como brindar asesoría tributaria, llevar contabilidades, realizar auditorías internas, externas, financieras, operativas, colaborar o participar en despachos o con profesionales con título universitario o no, que presten servicios de carácter tributario.

En Nicaragua los miembros del Tribunal Tributario Administrativo no podrán ejercer actividades vinculadas con el desempeño de su profesión, salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios, la docencia o medicina.

En Costa Rica los miembros del Tribunal están impedidos para conocer cuando tengan un interés directo o indirecto en el asunto que conoce el Tribunal; en el reclamo o asunto donde tenga interés su cónyuge, sus ascendientes o descendientes, hermanos, cuñados,

tíos y sobrinos carnales, suegros, yernos, padrastros, hijastros, padres o hijos adoptivos; sea o hubiere sido en los seis meses anteriores, tutor, abogado, curador, apoderado, auditor, contador, empleado, representante, administrador, o gerente de la persona o empresa interesada en la causa.

### ***II.3.6 Incompatibilidades de los miembros al desvincularse del Tribunal***

Las incompatibilidades normativamente establecidas para los miembros del tribunal tributario son integrantes de un conjunto de restricciones y límites al ejercicio de la función jurisdiccional, ya que se apareja a las inhabilidades, prohibiciones, conflicto de intereses, etc.

En principio, su fundamento es de carácter ético y político, toda vez que se instituyen para evitar cualquier exceso o desviación de poder en que los magistrados y/o funcionarios pudieren incurrir, actuando en su propio beneficio, y a la vez tratan de generar objetivamente un ámbito de gestión exento de cualquier influencia o injerencia extraña.

Además, tienen un fundamento constitucional en los modernos y democráticos Estados de Derecho, en cuanto buscan maximizar la independencia del tribunal, sea ésta absoluta o relativa, según la ubicación del Órgano Jurisdiccional.

Tal como se ha dicho precedentemente, las incompatibilidades y prohibiciones tienden a obtener una eficaz y eficiente función del tribunal tributario, vedando todo tipo de injerencias extrañas.

Encuentran su destinatario final en el conjunto de la sociedad, en cuanto buscan afianzar una labor imparcial y objetiva por parte de quienes revuelven las controversias tributarias.

Ello así, el régimen de incompatibilidades o inhabilidades en determinadas legislaciones habrá de subsistir aun durante un determinado período de tiempo desde que los integrantes del tribunal se desvincularen del mismo, por ejemplo Brasil, donde al Consejero le está vedado el ejercicio de la abogacía por el término de 6 meses (Ley 12.813 / 2013, artículo 6, II) desde que abandona la función o el caso de España, donde se imposibilita por dos años siguientes a la fecha del cese, la prestación de servicios en las entidades privadas u otras del mismo grupo societario que hayan resultado afectadas por decisiones en las que hayan participado en cumplimiento de sus funciones.

En contrario, Uruguay no prevé este tipo de restricciones luego de que el Magistrado abandone la función en el tribunal respectivo. Panamá por su parte, tampoco prevé restricciones al momento de desvincularse del cargo, salvo la presentación de una declaración jurada de bienes notariada contemplada en la Ley de Transparencia (Ley N°6 de 22 de enero de 2002).

### ***II.3.7 Causales de remoción de los miembros del Tribunal***

El concepto de independencia de todo tribunal (sea ésta absoluta o relativa, según la ubicación del mismo), presupone en general un razonable grado

de autonomía frente a los demás poderes estatales, pero en un enfoque micro se proyecta nítidamente sobre la resolución de los casos concretos traídos a su conocimiento, de manera tal que la resolución que oportunamente se dicte se encuentre exenta de todo tipo de presiones o injerencias extrañas.

Para avalar la independencia en el caso concreto, las legislaciones materializan una serie de garantías funcionales, entre las cuales se encuentran la imparcialidad, intangibilidad de las remuneraciones, prohibición de traslado sin su consentimiento, inmunidad de opinión e inamovilidad.

La inamovilidad implica que los magistrados y funcionarios del tribunal sólo pueden ser removidos por un procedimiento legalmente previsto y por causales predeterminadas, como modo de evitar remociones arbitrarias.

En general, los sistemas nacionales contemplan hechos similares entre aquellos que ameritan remoción, sobresaliendo los siguientes:

**a) Mal desempeño de sus funciones**

Linares Quintana enseña que, en esencia, mal desempeño es el ejercicio de la función pública de manera contraria al interés y beneficio público; actuación al margen de la razón, prudencia, discernimiento y buen juicio; en consecuencia, la regla de la razonabilidad es la que sirve para una mejor definición del término<sup>12</sup>.

**b) Desorden de conducta**

Es un concepto genérico que abarca cualquier actividad vedada o incompatible con la dignidad y autoridad del cargo que se ejercita; con hechos que comprometa su independencia; con desarreglos de conducta o con actitudes, hábitos o adicciones que afecten la credibilidad y confianza pública del magistrado o funcionario.

**c) Negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos**

No sólo se requiere para que opere esta causal que se configure una negligencia reiterada en la actuación del Magistrado, sino que además ésta debe conducir a una irrazonable duración de los procesos, lo cual violenta el derecho de los justiciables a ser juzgados dentro de un plazo razonable.

El Código Tributario de Perú sólo requiere la mera negligencia de los vocales para su remoción, previendo además otras dos causales autónomas, tales como son la incompetencia o inmoralidad, en su caso.

**d) Comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor**

Por “*buen nombre*” entendemos a la reputación o el concepto que de una persona tienen los demás miembros de una comunidad determinada, concepto que ha sido asimilado al de “honor”, aun cuando ambos exhiben sus propios perfiles.

Es claro que la comisión de ciertos delitos dolosos produce de inmediato la afectación cierta y real del buen nombre y honor v.gr. delito de homicidio, privación ilegítima de la libertad, etc.

12 Linares Quintana, Segundo V. “Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional”, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1987.

Asimismo, es menester aclarar que, en el marco del proceso penal, tanto el sobreseimiento como la absolución en la generalidad de las legislaciones, dejan a salvo el buen nombre y honor de las personas que fueran sometidas a juicio.

#### **e) Ineptitud**

Esta causal de remoción refiere a la inhabilitación o carencia de facultades profesionales en la persona del Magistrado, sea tanto por la falta o desactualización de sus conocimientos jurídicos técnicos como por ineptitud psíquica sobreviviente para ejercer el cargo.

#### **f) Violación de las normas sobre incompatibilidad**

Opera cuando se violare las incompatibilidades normativamente establecidas v.gr. desempeño de otros empleos públicos y privados, toda vez que las mismas han sido establecidas para asegurar el eficaz desempeño de la función y su independencia.

#### **g) Cuando debiendo excusarse en los casos legalmente previstos no lo hubiere hecho**

En Argentina, esta última causal de remoción se encuentra establecida en la Ley de modo que la torna aplicable cuando los Magistrados, debiendo excusarse en los casos previstos la norma, no lo hubieran hecho. Dicha norma determina que los vocales deberán excusarse de intervenir en los casos previstos en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

A su vez, todo juez que se hallare comprendido en alguna de las causas de recusación deberá excusarse, agregando que podrá hacerlo cuando existan otras causas que le impongan abstenerse de conocer en el juicio, fundada en motivos graves de decoro o

delicadeza. No será nunca motivo de excusación el parentesco con otros funcionarios que intervengan en cumplimiento de sus deberes.

Serán causas legales de recusación:

- 1) El parentesco por consanguinidad dentro del cuarto grado y segundo de afinidad con alguna de las partes, sus mandatarios o letrados;
- 2) Tener el juez o sus consanguíneos o afines dentro del grado expresado en el inciso anterior, interés en el pleito o en otro semejante, o sociedad o comunidad con alguno de los litigantes, procuradores o abogados, salvo que la Sociedad fuese anónima;
- 3) Tener el juez pleito pendiente con el recusante;
- 4) Ser el juez acreedor, deudor o fiador de alguna de las partes, con excepción de los bancos oficiales;
- 5) Ser o haber sido el juez autor de denuncia o querrela contra el recusante, o denunciado o querrellado por este con anterioridad a la iniciación del pleito;
- 6) Ser o haber sido el juez denunciado por el recusante en los términos de la Ley de enjuiciamiento de magistrados, siempre que la Corte Suprema hubiere dispuesto dar curso a la denuncia;
- 7) Haber sido el juez defensor de alguno de los litigantes o emitido opinión o dictamen o dado recomendaciones acerca del pleito, antes o después de comenzado;
- 8) Haber recibido el juez beneficios de importancia de alguna de las partes;
- 9) Tener el juez con alguno de los litigantes amistad que se manifieste por gran familiaridad o frecuencia en el trato;

10) Tener contra la recusante enemistad, odio o resentimiento que se manifieste por hechos conocidos. En ningún caso procederá la recusación por ataques u ofensas inferidas al juez después que hubiere comenzado a conocer del asunto.

Las causales de remoción de los miembros del Tribunal en Costa Rica se encuentran taxativamente enumeradas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que, entre otras, prevé como tal al “desempeño ineficiente de sus funciones” lo cual tiene desde el prisma jurídico una importancia cardinal, toda vez que su contenido tutela un principio constitucional específico, a la sazón, el “principio de eficiencia”, cuya violación por parte de los integrantes del tribunal trae aparejada una sanción tan gravosa como su remoción.

Adicionalmente, en el caso de Costa Rica el Artículo 163 del Código Tributario establece que el Tribunal debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento establecidas en el presente Código, así como en la Ley General de Administración Pública, el Código Procesal Contencioso-Administrativo y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que sean aplicables supletoriamente. Y la norma del Artículo 160 del Código reconoce la facultad de dictar un Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal Fiscal Administrativo. Así en el Artículo 7 de dicho Reglamento Decreto N°32249-H se establecen los impedimentos, recusaciones, excusas y responsabilidad de sus miembros remitiendo al Código Procesal Civil y al Transitorio Primero de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Es de hacer notar que la administración de Justicia constituye un servicio público esencial para el funcionamiento normal de las sociedades modernas.

La Constitución Política de la República de Costa Rica consagra diversos principios, entre los cuales cabe entresacar aquí los de eficacia y eficiencia.

El legislador constituyente refiere a los mismos expresa o implícitamente en diversas cláusulas, aplicables en sede administrativa y judicial

Sobre el ámbito administrativo la atribución y deber del Presidente y del respectivo Ministro de Gobierno, de “vigilar el buen funcionamiento de los servicios y dependencias administrativas”. Asimismo, se prevé que un estatuto de servicio civil regulará las relaciones entre el Estado y los servidores públicos “con el propósito de garantizar la eficiencia de la administración”.

Queda visto que se consagra a la “eficiencia” como un principio programático que informa toda actuación administrativa.

Las restantes causales de remoción normativamente previstas (desempeño ineficiente de sus funciones; mala conducta en el desempeño de sus cargos; negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; comisión de delitos, incluso tentativa y frustración, cuyas penas afecten su buen nombre y honorabilidad; y falta de excusa en los casos legalmente previstos o la violación de las prohibiciones establecidas en el mismo) resultan simétricas en número y contenido, a las establecidas por la generalidad de las legislaciones.

La Ley del Servicio Civil de Perú que los miembros de los tribunales administrativos -caso del Tribunal Fiscal- son considerados como “*funcionarios públicos de designación y remoción reguladas*”.

Deviene oportuno señalar que “funcionario público de designación o remoción regulada” es aquel cuyos requisitos, proceso de acceso, período de vigencia o causales de remoción están regulados en norma especial con rango de Ley.

Esta caracterización de los vocales de Tribunales Administrativos resulta evidente que tiende a afianzar su independencia y estabilidad en la función, toda vez que se requiere establecer por una norma con rango de Ley, las causales objetivas de remoción y un procedimiento pre-establecido para aplicar la misma, en el cual se respete el derecho de defensa.

Por lo tanto, los vocales del Tribunal Fiscal son funcionarios públicos “*sui generis*”, en cuanto no forman parte de la carrera administrativa, no obstante estar sujetos a las disposiciones de la misma en la medida que no resultaren manifiestamente incompatibles con el régimen especial regulado por el Código Tributario

que establece que dichos vocales “*serán removidos de sus cargos si incurren en negligencia, incompetencia o inmoralidad, sin perjuicio de las faltas de carácter disciplinario*”.

Al respecto, se establece un procedimiento para la remoción de los vocales que incurran en negligencia, incompetencia o inmoralidad, que consiste en una investigación en la que se debe otorgar al vocal presuntamente responsable, un plazo no menor de cinco días para que presente los cargos respectivos. La remoción deberá efectuarse mediante Resolución Suprema motivada, refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas.

En Panamá, el artículo 160 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010 indica que los miembros (magistrados) del Tribunal Administrativo Tributario sólo podrán ser suspendidos, separados o destituidos del cargo por las siguientes causas:

1. Incumplimiento de sus deberes y obligaciones contenidos en la presente Ley.
2. Morosidad o negligencia en el cumplimiento de sus deberes.
3. Incapacidad física o mental.

TABLA 8		Causales de remoción de los Miembros del Tribunal					
PAÍSES	MAL DESEMPEÑO DE FUNCIONES	INEPTITUD	DESORDEN DE CONDUCTA	NEGLIGENCIA REITERADA QUE DILATE LA SUSTANCIACIÓN DE LOS PROCESOS	COMISIÓN DE DELITOS CUYAS PENAS AFECTEN SU BUEN NOMBRE Y HONOR	VIOLACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE INCOMPATIBILIDAD	OTRAS CAUSALES*
Argentina	X	X	X	X	X	X	X
Bolivia	X	X		X	X	X	
Brasil	X	X	X	X		X	
Costa Rica	X	X	X	X	X	X	
El Salvador							X
España	X	X	X	X	X	X	
México	X	X	X	X	X	X	
Nicaragua	X	X	X	X	X	X	
Panamá	X	X	X	X	X	X	
Perú	X	X	X	X	X	X	X
Uruguay	X	X	X	X	X	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

### II.3.8 Causales de recusación y excusación de los integrantes del tribunal

Existe consenso doctrinal en convenir que la recusación y la excusación son dos caras de la misma moneda, en cuanto ambos institutos tienden al mismo objetivo esencial, que es el de garantizar la imparcialidad subjetiva (relativa a las relaciones del juzgador con las partes) y objetiva (relativa al previo contacto con el objeto del proceso) que debe inexorablemente regir la tarea del órgano jurisdiccional.

Sin embargo, ambos institutos reconocen un “iter procesal” distinto, en otras palabras, van por diferentes caminos.

Efectivamente, en la recusación es la parte quien promueve el apartamiento del juez por entender que la imparcialidad del mismo está en duda, mientras que, en la excusación, el propio juez es quien provoca su exclusión de la causa.

Tanto la recusación como la excusación, en mérito al objetivo descrito, se vinculan con la garantía constitucional del debido proceso, universalmente reconocida.

Así, a título de ejemplo, los principios fundamentales del derecho al debido proceso se encuentran en la Constitución Nacional de Argentina (Artículo 18), Panamá (Artículo 32), Brasil (Artículo 5 numeral 55), España (Artículo 24.2), México (Interacción armónica entre los Artículos 14, 16 y 17 de la Constitución) y en Costa Rica (Artículo 39).

Aparece además recogido por diversos instrumentos internacionales, entre los cuales cabe citar:

- a) La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH) establece que “toda persona gozará de la garantía de concurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos y a disponer de un procedimiento sencillo y breve que ampare contra actos de autoridad que violen sus derechos” (Artículo XVIII).
- b) La Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH) reconoce que “toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente por un tribunal independiente e imparcial...” (Artículo 10).
- c) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) expresa que “todas las personas son iguales ante los tribunales, teniendo derecho a ser oídas públicamente con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido, tanto en materia penal como civil” (Artículo 10).

- d) La Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), que determina: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la Ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter... (Artículo 8.1).

En síntesis, tanto los instrumentos internacionales como el derecho constitucional comparado prevén la necesidad que las controversias de cualquier índole sean resueltas por un juzgador imparcial, esto es, que el magistrado llamado a resolver la misma no condicione su función por actuaciones, ideas u opiniones dadas con anterioridad.

Para ello despliegan toda su eficacia las causales de recusación y excusación legalmente establecidas en los sistemas nacionales<sup>13</sup>.

## II.4 NORMAS DE FUNCIONAMIENTO

### II.4.1 Impulso de oficio al procedimiento

El “principio de oficialidad” implica que el impulso y el desarrollo del proceso no habrán de depender sólo de las partes, sino que lo harán también como resultado de la actuación del Tribunal.

En Perú, el principio de impulso de oficio se encuentra reconocido en la Ley del Procedimiento

<sup>13</sup> Ver cuadro sobre Causales legales de recusación y excusación de los integrantes del Tribunal Tributario Administrativo en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Administrativo General de Perú en cuanto dispone que *“Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”*.

De manera concordante, el Código Tributario peruano establece que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En el marco del debido proceso, el principio de la verdad objetiva determina el carácter instructorio del procedimiento, la posibilidad de una actuación de oficio y que en el mismo prevalezca la verdad material o real.

Ellos conforman auténticas garantías que integran una esfera supra normativa. Además, en su función específica, el principio de verdad material obliga al juzgador a comprobar la autenticidad de los hechos, prescindiendo de las alegaciones, probanzas e incluso negaciones de las partes.

En Argentina se establece que el Tribunal Fiscal de la Nación impulsará de oficio el procedimiento, otorgándole *“...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...”*.

El principio de la verdad material se aplica en todo el ámbito del Derecho Público con particular estrictez.

La finalidad de toda clase de proceso es perseguir la verdad para plasmarla en una sentencia, lo cual lleva a cumplir el principio preambular de las cartas magnas de Argentina y Colombia de *“afianzar la justicia”* o tratándose del Estado de Bolivia, dando cumplimiento al mandato constitucional que garantiza *“una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”*.

En idéntico sentido, la Ley de Procedimiento Administrativo de Bolivia consagra el Principio de verdad material, estipulando: *“La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”*.

Este principio resulta aplicable en materia tributaria por reenvío del Código Tributario Boliviano a la referida Ley de Procedimiento Administrativo.

En Colombia, la Corte Suprema de Justicia tiene dicho que, si bien es verdad que el sentenciador debe adoptar una conducta imparcial que haga efectiva la igualdad de las partes en el proceso ello no significa que no se encuentre comprometido con la justicia y que no le asista la obligación de buscar, más allá de la simple verdad formal, la verdad material que los usuarios exigen de la judicatura.

A su vez el Código Tributario de Perú faculta al órgano encargado de resolver para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

No obstante, una modificación posterior introdujo una importante limitación en su aplicación, al incorporar un segundo párrafo a dicho Artículo que establece lo siguiente: *“Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos”*.

#### **II.4.2 Atribuciones del Tribunal**

La sustanciación de las causas que tramitan ante los tribunales tributarios encuentra, en general, su regulación procesal en las normas de los Códigos Fiscales y/o leyes especiales, sus disposiciones reglamentarias y las normas de aplicación supletoria.

Asimismo, en la mayoría de las jurisdicciones se faculta normativamente al tribunal para dictar normas de procedimientos internos, a efectos de contar con un adecuado marco regulatorio integral que tienda a la pronta y eficaz satisfacción del interés general que subyace en este tipo de procesos, enmarcados en los principios de seguridad jurídica y legalidad.

En México, la norma señala que es facultad del Pleno General *“Aprobar y expedir el Reglamento Interior del Tribunal y las reformas que le proponga la Junta de Gobierno y Administración”*.

La legislación de Argentina determina que el Tribunal Fiscal de la Nación dictará reglas de procedimiento que complementen las disposiciones de la Ley de rito fiscal, a fin de dar al proceso la mayor rapidez y eficacia, dejando sentado que dichas reglas serán obligatorias

para el Tribunal y las personas que actúen ante él, desde su publicación en el Boletín Oficial y podrán ser modificadas para ajustarlas a las necesidades que la práctica aconseje.

También se establece que el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación podrá dictar normas complementarias del Reglamento de Procedimientos del Tribunal, tendientes a uniformar trámites procesales y cuestiones administrativas cuando no se encuentren previstos en el mismo.

Por su parte, en relación con el Tribunal Aduanero y Administrativo de Nicaragua se estatuye que el referido tribunal emitirá su propio Reglamento de Organización, Funcionamiento y Procedimientos Internos Administrativos.

En Bolivia, el Código Tributario Boliviano establece entre las atribuciones del Superintendente Tributario General, (actual Director Ejecutivo General), la de dirigir y representar a la Superintendencia Tributaria General (actual Autoridad General de Impugnación Tributaria) como también considerar y aprobar los proyectos de normas internas de la Superintendencia General y de las Superintendencias Regionales (actuales Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria).

El Código Tributario de Costa Rica establece la atribución del Poder Ejecutivo, previa consulta al Tribunal Fiscal Administrativo, de dictar el Reglamento de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal.

Bajo tales premisas, los tribunales han dictado sus propias normas de procedimiento interno, con el ropaje de reglamentos, acuerdos o acordadas, según las jurisdicciones respectivas.

#### **II.4.3 Mecanismos para la asignación de expedientes entre los miembros del tribunal**

La legislación adjetiva y los reglamentos pertinentes han procedido a reglamentar los distintos aspectos vinculados a las modalidades para la asignación de expedientes entre los miembros del tribunal y los criterios aplicables para ello. El Salvador, constituye una excepción al no definir normativamente la referida modalidad.

En general se ha buscado establecer un procedimiento y una metodología homogénea y transparente para la asignación de causas, con la finalidad de resguardar la seguridad jurídica de los justiciables

Los mecanismos utilizados son:

- 1) Sorteo público (Argentina y Panamá);
- 2) Sorteo por materia y asignación (Bolivia);
- 3) Sistema electrónico aleatorio (Brasil, México y Perú);
- 4) Por la materia (España);
- 5) Conforme la especialidad (Nicaragua);
- 6) Conforme a la complejidad del caso (Nicaragua);
- 7) De acuerdo al estudio sucesivo de cada caso y por miembro (Uruguay).

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

#### **Argentina**

En Argentina el Artículo 7º de la Acordada T.F.N. 840/93 establece el sorteo público de expedientes. Dispone que los secretarios generales efectúen, a la última hora de las tareas de los días martes y jueves, el sorteo público de los expedientes entrados a fin de establecer el vocal instructor que entenderá en la causa. Durante los períodos en que el Tribunal se encuentre de feria (artículo 3 del reglamento) el vocal instructor de los recursos de amparo iniciados y sorteados antes del comienzo de la feria se determinará por aplicación de las previsiones del artículo 6.

En cuanto a los amparos que se inicien durante la feria, su sorteo se realizará en la forma prevista por el sistema general para el resto del año y, para el caso que el vocal sorteado no integre el Tribunal de feria en el momento del sorteo, se seguirá igualmente la metodología del citado artículo 6, del mismo modo que si el vocal así sorteado dejare de integrar dicho Tribunal de feria.

Cabe señalar que por Acordada N° 1/19 (TFN) se aprobó el “Anexo Expediente Electrónico”, que forma parte de la Acordada 840/93,

reglamentándose la tramitación digital de los expedientes electrónicos iniciados con posterioridad al día 2/5/2019. El Artículo 4° del citado Anexo, dispone que los titulares de las Secretarías Generales efectúen todos los días el sorteo electrónico de los expedientes ingresados hasta el horario de finalización de atención al público de la mesa de entrada, a fin de determinar la vocalía instructora.

No obstante, ante la manifestación de AFIP sobre la existencia del impedimento técnico temporal de

adaptar el sistema TAD en su circuito informático interno de traba de litis y generar la entrega digital de los antecedentes administrativos con la eficiencia y seguridad requerida, por Resolución 25/2019 de fecha 29/04/2019 la Presidencia del TFN dispuso realizar el sorteo de expedientes jurisdiccionales mediante el procedimiento manual con bolillero, tal el procedimiento utilizado hasta ahora conforme la citada Acordada N°840/93 y hasta tanto la Secretaría de Gobierno de Modernización finalice con la implementación adecuada del sorteo electrónico.

## **Brasil**

Las prioridades para el sorteo en Brasil están definidas en la Instrucción del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales N°34 del 6 de junio de 2017, la cual establece las prioridades para el sorteo:

1. Contenga procesos, paradigma para juzgamiento en la modalidad de recursos repetitivos;
2. Que representa el mayor valor del crédito tributario en litigio;

3. Que presente la mayor cantidad de procesos de este grupo;
4. Contenga un proceso con una persona de edad igual o superior a sesenta años; persona con discapacidad, física o mental; y persona portadora de molestia grave.

## **Panamá**

En el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, la asignación de expedientes se realiza a través del siguiente procedimiento:

### **1. Día y hora de reparto de expedientes**

El reparto de los recursos que son competencia del Tribunal, se verificará los días viernes a las 3:00p.m., y este comprenderá los recursos recibidos desde las 12:01 p.m. del día viernes anterior hasta las 12:00 mediodía el día viernes en que tiene lugar el reparto. En caso que el día viernes sea inhábil, el reparto se verificará el día hábil siguiente.

Este reparto es un acto de mero trámite y puede revocarse o reformarse si se hiciere contrariando disposiciones legales expresas aplicables al procedimiento administrativo tributario. La revocatoria la realizará el Magistrado Presidente conjuntamente con el Secretario General mediante proveído.

En cualquier momento, tratándose de negocios urgentes, también podrá verificarse el reparto de expedientes, si así lo dispusiere el Pleno de Magistrados.

### **2. Formalidad del reparto**

La Secretaría de Trámites procederá de la siguiente manera para realizar el reparto:

- Los recursos, incidentes, excepciones o tercerías sometidos al conocimiento del Tribunal serán todos agrupados, atendiendo los grupos de

asuntos enunciados en el aparte anterior, y numerados consecutivamente. Luego de realizada esa operación, se insertarán balotas numeradas en un ánfora u otro sistema que haga sus veces, de manera que los números de éstas correspondan con la numeración consecutiva asignada a cada expediente.

- Previo a la extracción de las balotas, la Secretaría de Trámites, consultará el registro estadístico donde verificará la cantidad de expedientes asignados a cada despacho según la materia, con el objeto que el reparto a realizar comience con los despachos que tengan un menor número de expedientes de la materia a repartir, para mantener un reparto equitativo por despacho.
- Una vez determinado lo anterior, las balotas serán extraídas a la suerte por cada Magistrado o por la persona que este designe y el número de cada balota extraída designará el expediente que tenga igual número, el cual le corresponderá sustanciar.
- Del sorteo así efectuado se extenderá un acta pormenorizada que llevará el nombre del Magistrado a quien corresponda cada negocio. Dicha acta la firmará el Presidente del Tribunal, junto con el Secretario General. La Secretaría de Trámite consignará el resultado en el registro estadístico para tenerlo como referencia en el próximo reparto.

### 3. Publicidad del reparto

Los días y horas señalados para hacer los repartos se darán a conocer al público por medio de carteles fijados en lugares visibles de la Secretaría de Trámites. El acto de repartir los negocios

presentados será siempre público y al mismo tienen derecho a concurrir toda persona interesada en el mismo. El acta de reparto será igualmente colocada en un lugar visible de la Secretaría de Trámites.

### España

El Tribunal Fiduciario Administrativo, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la acumulación o la desacumulación, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud.

Se entenderá que se ha solicitado la acumulación cuando el interesado interponga una única reclamación que incluya varias deudas, bases, valoraciones, actos o actuaciones y cuando varios interesados reclamen en un mismo escrito.

Denegada la acumulación o producida la desacumulación, cada reclamación proseguirá su propia tramitación, con envío de la desacumulada al tribunal competente si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado hasta la desacumulación.

### Costa Rica

El Tribunal Fiscal ha dictado una serie de Directrices para regular su funcionamiento. Así, se crean dos instrucciones: la Formal y la Material. La primera se encarga del ingreso y custodia de los documentos y expedientes administrativos. La segunda, tiene funciones de gestión sustantiva y material de los expedientes, de manera tal que dicta resoluciones que impulsan el procedimiento

y también aquellas que resuelvan las nulidades y excepciones de previo y especial pronunciamiento, para que la Presidencia las someta a votación en su caso, a la Sala que en derecho corresponda.

Los Miembros de Sala, se constituyen en Miembros Ponentes. Los expedientes son asignados por rol a los Miembros Ponentes. Estos se encargarán de

recibir los expedientes administrativos instruidos formal y materialmente, para su análisis previo a la asignación del mismo a los profesionales a su cargo y posterior revisión del proyecto de resolución para la votación definitiva por la Sala respectiva.

De los profesionales, Abogados Asistentes y Auditores del Tribunal, que conforman el personal del Tribunal, la Presidencia los asigna a cada Miembro, en forma equitativa y proporcional. Dichos profesionales recibirán instrucciones de los Miembros Ponentes para la asignación, elaboración del proyecto de resolución y lectura de los proyectos llevados a votación a la Sala correspondiente, para su resolución definitiva.

El Miembro Ponente analiza el caso para emitir el criterio técnico-jurídico correspondiente, para

la elaboración del proyecto de resolución, el cual comunicará al profesional a quien asigna el expediente administrativo, para que siga la línea de resolución propuesta

Del análisis que realiza el Miembro Ponente, puede determinar la necesidad de efectuar lo siguiente: reconocimientos judiciales, vistas orales, requerirse nuevas pruebas para mejor proveer y otorgar audiencias escritas si fueren del caso, para lo cual se solicitará al abogado tramitador que realice las actuaciones correspondientes. En caso de que el contribuyente presente nuevas pruebas, éstas serán valoradas por el Miembro Ponente, quien realizará el análisis respectivo y dictará la instrucción correspondiente al profesional a cargo del caso, resolviéndose sobre la procedencia o no de la prueba aportada, en la resolución que resuelve el recurso de apelación.

## **Perú**

Mediante Resolución de Secretaría General N°017-2012-EF/13 de fecha 31 de octubre de 2011 se aprobó el Manual de Procedimientos del Tribunal Fiscal (MAPRO) el cual permite conocer en detalle las acciones u operaciones que realizan los órganos que intervienen en la elaboración de un documento o información, los puestos o cargos que participan, así como el tiempo de duración del procedimiento respectivo.

En lo que aquí interesa, el MAPRO indica que luego de recibido el expediente, una vez practicada la revisión de rigor por la Vocalía Administrativa e ingresada la información al Sistema del Tribunal Fiscal (SITFIS) por la Mesa de Partes, remite el mismo a la Oficina Técnica.

Tratándose de expedientes tipo urgentes, se remite de manera prioritaria en el día que ingresaron, en

contrario, se remiten en el transcurso de la semana en las fechas establecidas según el cronograma definido por la Vocalía Administrativa.

En la Oficina Técnica, el Profesional encargado de ingresos es quien recibe los expedientes, previamente verificados por la Secretaria de la Oficina Técnica en cuanto a foliación y relación de expedientes según documento de cargo; clasifica expedientes con descriptores urgentes y no urgentes para su posterior distribución y asignación a los Profesionales de Ingresos.

A su vez, el Profesional de ingresos es quien ingresa la información técnica de los expedientes al SITFIS de acuerdo con la tabla de descriptores e indicaciones impartidas. Asimismo, registra el indicador de los casos sugeridos como unipersonales descrito en el Acuerdo de Sala Plena N° 2012 - 18 y entrega expedientes al Profesional Encargado de Ingresos.

El Profesional Encargo de Ingresos tiene a su cargo realizar el control de la información técnica ingresada y verificar la calificación del expediente

procediendo a realizar las correcciones respectivas en caso de no estar conforme; y al archivo temporal previa a su asignación.

El Director, a través del SITFIS asigna los expedientes a los Vocales. En caso de los expedientes con descriptores urgentes, la asignación se realiza diariamente, mientras que, en caso de expediente con descriptores no urgentes, la asignación se realiza en la oportunidad establecida a través de un documento emitido por la Presidencia del Tribunal Fiscal.

La Secretaría es quien genera Reporte de los expedientes asignados. Cuando se tratare de expedientes con descriptores urgentes, entrega los expedientes asignados a las Salas con un documento de cargo.

En caso de expedientes con descriptores no urgentes, entrega el Reporte de los expedientes asignados al Responsable de Archivo de la Vocalía Administrativa, quien recibe los mismos y los conserva temporalmente hasta su entrega física a las Salas a solicitud del Vocal.

TABLA 9

## Procedimientos internos en los tribunales tributarios administrativos

PAÍSES	POSEE DOCUMENTOS QUE DEFINEN PROCEDIMIENTOS INTERNOS EN EL TRIBUNAL		DOCUMENTOS
	SI	NO	
Argentina	X		Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Acordada Administrativa N°840/1993 y modificaciones)
Bolivia	X		Procedimiento de Recurso de Alzada y Recurso Jerárquico aprobado mediante Resoluciones Administrativas P/IT-002 y P/IT-003
Brasil	X		Reglamento Interno Instrucción Carta de Servicio Manual del exámen de admisibilidad de los recursos especiales Manual de exámen de admisibilidad de embargos Manual de apelación
Costa Rica	X		N/D
El Salvador	X		N/D
España		X	
México	X		Reglamento Interior del Tribunal Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. (Este reglamento no fue abrogado, así que sigue aplicándose aunque la denominación sea distinta)
Nicaragua	X		Decreto N°14-2013. Reglamento de la Ley creadora del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo de Nicaragua Reglamento de Organización, Funcionamiento y Procedimientos Internos Administrativos
Panamá	X		Acuerdo N°3 del 30 de enero de 2012 "Que adopta el compendio de normas de procedimiento del Tribunal Administrativo Tributario" y sus modificaciones Acuerdo N°30 del 3 de julio de 2018 "Que establece el procedimiento para lectura y discusión de los proyectos de resoluciones decididas por el pleno"
Perú	X		Manual de Procedimientos del Tribunal Fiscal
Uruguay	X		Constitucion Nacional: Arts.307 a 321; Decreto Ley 15.524; Ley 15.869; Ley 17.292, Ley 17.556
Venezuela	X		Código Orgánico Tributario: artículos 266 al 333

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

N/D: No disponible

#### **II.4.4 Acceso al Tribunal Tributario Administrativo**

La gratuidad de la justicia es un mecanismo instaurado con la finalidad de asegurar el acceso a tribunales de todas las personas humanas o jurídicas en condiciones de igualdad, excluyendo así la discriminación que eventualmente podría provenir de la falta de recursos económicos para litigar.

Además, garantiza el cumplimiento del derecho fundamental de las personas a obtener la tutela jurisdiccional efectiva de los jueces y tribunales, que recogen diversas constituciones nacionales e instrumentos internacionales.

La Corte Constitucional de Colombia indica: *“De la Constitución se puede inferir el principio de gratuidad de la circunstancia de que la justicia constituye uno de los pilares o fundamentos esenciales para lograr la convivencia, la paz y un orden justo que haga realidad la igualdad jurídica y material, enmarcado dentro de la filosofía y el realismo del Estado Social de Derecho, justicia cuya aplicación, operatividad y eficacia se hace efectiva cuando las instituciones procesales creadas como instrumentos para asegurar su vigencia, arbitran los mecanismos idóneos para que puedan acceder a ellas todas las personas en condiciones de igualdad. La gratuidad es, en esencia, la condición para hacer realidad el acceso a la justicia en condiciones de igualdad, pues la situación económica de las partes no puede colocar a una de ellas en situación de privilegio frente a la otra ni propiciar, por consiguiente, la discriminación”*<sup>14</sup>.

En general, el principio de gratuidad para acceder al Tribunal Tributario prima en el confornte del derecho comparado de Iberoamérica, donde no se exige contraprestación pecuniaria alguna en los casos de Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, España, México, Nicaragua, Panamá y Perú. Por ejemplo, la legislación de España instituye un procedimiento económico-administrativo gratuito, sin perjuicio de lo cual, y como hipótesis excepcional, cuando la reclamación o el recurso resultaren desestimados y el órgano económico-administrativo ponderase la existencia de temeridad o mala fe en el reclamante, podrá exigirle a éste que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios reglamentariamente fijados.

Por el contrario, en Argentina rige el instituto de la tasa por actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y en Uruguay la actuación ante el Tribunal se encuentra gravada por un “tributo” y una “tasa”, conforme la denominación legal otorgada por las normas de creación.

Sabido es que estas tasas surgen como respuesta a la necesidad de captar nuevos recursos económicos para los tribunales donde se actúa, no obstante, en Argentina el cien por ciento de lo recaudado se destina a rentas generales mientras que en Uruguay solamente se afecta el treinta por ciento de lo recaudado en tal concepto para el tribunal y el resto a rentas generales.

No obstante, para garantizar el acceso de las personas de menores recursos a los tribunales de justicia, se prevé la exención de pago de dicha tasa mediante la figura del “beneficio de litigar sin gastos” (Argentina) o “auxiliaria de pobreza” (Uruguay).

---

14 Sentencia C-102/03, 12 de febrero de 2003.

La cuestión aparece claramente señalada en el derecho español en el que el derecho a la tutela judicial efectiva no debe ser confundido con el derecho a la justicia gratuita, entendiendo que se trata de dos realidades jurídicas diferentes. Desde el momento en que la Constitución española encomienda al legislador la regulación del alcance de esta última, está reconociendo que el ciudadano puede pagar por los servicios que recibe de la Administración de Justicia y que sólo en aquellos supuestos en los que se

acredite “insuficiencia de recursos para litigar”, es la propia Constitución la que consagra la gratuidad de la justicia.

Por lo demás, cabe señalar que el derecho de acceso a la justicia está consagrado de forma genérica en los Arts. 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y –en el marco del sistema universal de derechos humanos- en el Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

**TABLA 10**      **Contraprestación pecuniaria requerida para acceder al Tribunal Tributario Administrativo**

PAÍSES	CONTRAPRESTACIÓN PECUNARIA	
	SI	NO
Argentina	X *	
Bolivia		X
Brasil		X
Costa Rica		X
El Salvador		X
España		X
México		X
Nicaragua		X
Panamá		X
Perú		X
Uruguay	X **	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

\* Tasa por actuaciones ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Se calcula aplicando una alícuota del 2,50% sobre el monto discutido, con excepción del caso de los amparos, en los que como no hay monto discutido, se abona una tasa fija de \$ 80. Lo recaudado en tal concepto ingresa a la Tesorería General de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Presupuesto de la Secretaría de Hacienda, según lo dispone el artículo 12 de la Ley 25.964.

\*\*Tributo y tasa. En ambos casos es un monto fijo por escrito presentado. El Tributo grava todos los escritos. La tasa sólo algunos escritos (demanda, contestación, alegatos y prueba). El 30 % se destina a financiar gastos del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el resto se destina a Rentas Generales.

TABLA 11		Principio de Gratuidad	
PAÍSES	PRINCIPIO DE GRATUIDAD		
	SI	NO	
Argentina		X*	
Bolivia	X		
Brasil	X		
Costa Rica	X		
El Salvador	X		
España	X		
México	X		
Nicaragua	X		
Panamá	X		
Perú	X**		
Uruguay		X***	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

\* Los contribuyentes que litigan ante el Tribunal Fiscal de la Nación deben abonar al inicio de las actuaciones una tasa regulada por la Ley 25964, excepto que actúen con beneficio de litigar sin gastos.

\*\*Expedición de copias.

\*\*\* Incidente de “Auxiliatoria de Pobreza”.

#### **II.4.5 Representación procesal y defensa de los intereses de la Administración Tributaria en juicio**

Las personas pueden actuar en juicio por sí mismas, esto es, por derecho propio, o bien a través de un representante. A su vez, la aludida representación puede tener su origen legal cuando se tratare de una persona jurídica; u origen convencional (voluntaria) en todos los casos.

En general, las legislaciones exigen que quien actúe en un proceso en nombre de otro por un poder otorgado, sea un profesional inscrito en la respectiva matrícula y acredite debidamente en dicho ámbito la representación invocada.

La legislación de Argentina habilita para actuar ante el Tribunal Fiscal en Salas con competencia impositiva a las personas humanas que se presentaren invocando un derecho propio, sin ser letrado matriculado, por aplicación del principio de informalismo.

Tratándose de personas jurídicas, pueden ser válidamente representadas por sus representantes legales, v.gr. Presidente de Sociedad Anónima.

Respecto de las personas que pueden ejercer la representación procesal, la representación y patrocinio ante el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina se ejercerá por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales, funciones que podrán ser desempeñadas, además, por doctores en ciencias económicas o contadores públicos, inscritos en la respectiva matrícula.

Por el contrario, tratándose de Salas con competencia aduanera resulta obligatorio el patrocinio jurídico y sólo podrán presentarse por un interés que no sea propio los representantes legales y los inscritos en la matrícula de abogados o procuradores para actuar ante la justicia federal.

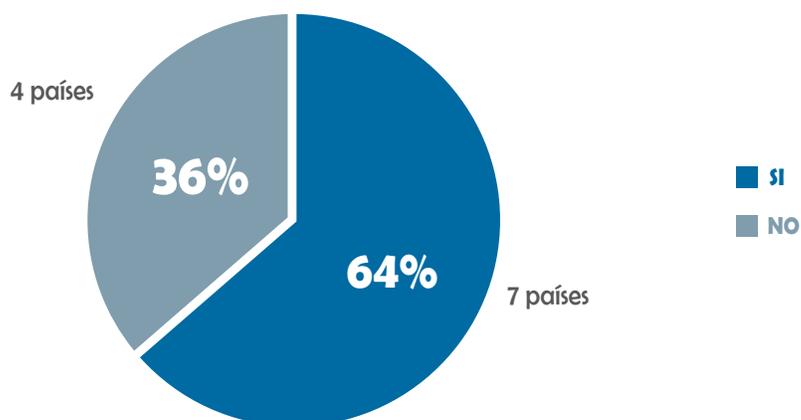
En lo relativo a la defensa de los derechos e intereses de la Administración Tributaria en juicio, se advierte que las generalidades de las legislaciones prevén que la ejerzan abogados de la propia Administración Tributaria (caso de Argentina, Bolivia, Brasil, Uruguay, entre otros); o Procuradores Públicos (Perú); Procuraduría General (Nicaragua y Panamá, en este último caso, actuando ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia).

En el caso de Costa Rica, la Administración Tributaria no participa activamente, con una excepción que se dirá. Una vez que se ha remitido el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal el impulso es de oficio o a petición del sujeto pasivo. Únicamente hay una participación activa de la Administración Tributaria cuando el Tribunal concede una audiencia escrita u oral, que es potestativo de la Administración contestarla o asistir en la fecha señalada. Cuando se trata de la audiencia escrita es firmada por el titular del órgano que dictó la resolución apelada y si es la audiencia oral, únicamente se acredita que el funcionario que se presenta sea un empleado regular de la organización.

En Uruguay, además, se contempla la posibilidad de que actúen profesionales externos.

España no tiene estructurado un proceso contradictorio en el ámbito de los tribunales Económicos Administrativos, por lo cual no se requiere una representación procesal de la Administración Tributaria.

Ello así por cuanto la reclamación económico-administrativa es una clase de recurso administrativo cuyo objeto consiste en examinar la legalidad de los actos de aplicación de tributos, actuaciones tributarias, reclamaciones y sanciones tributarias, lo cual ha de surgir del propio expediente administrativo.



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

#### **II.4.6 Necesidad de intervención profesional en la representación procesal**

La representación consiste en la actuación en un proceso -o en cualquier negocio jurídico- por otra persona.

Aquí sólo interesa la representación convencional o voluntaria, que es aquella en la cual la voluntad del representado se manifiesta a través de un poder general o especial otorgado al sólo efecto de habilitar al apoderado para ejercer los actos procesales necesarios.

El patrocinio letrado obligatorio implica que las partes litigantes, por imperativo legal, deben contar con el asesoramiento técnico jurídico y acompañamiento de un abogado en todos los actos procesales que se realicen en ámbito del tribunal.

En general, las legislaciones disponen que no se encuentra habilitado para estar en juicio quien se presenta invocando un derecho que no es propio, sin ser letrado matriculado<sup>15</sup>.

Por su parte, en lo relativo a las personas que pueden ejercer la representación procesal, habitualmente se requiere la inscripción en la matrícula de procuradores constituyendo entonces un requisito esencial para que un abogado pueda representar en juicio.

#### **II.4.7 Las notificaciones**

Si analizamos las distintas formas de notificación en los diversos países miembros del CIAT, las similitudes son mayores que las especialidades.

<sup>15</sup> Ver apartado titulado “Representación”, específicamente el cuadro sobre Intervención profesional en la Representación Procesal, en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

TABLA 12		Formas de notificación			
PAÍSES	PERSONAL	POR CÉDULA	POR EDICTOS	OTRAS*	
Argentina	X	X	X	X	
Bolivia	X	X	X	X	
Brasil				X	
Costa Rica	X	X		X	
El Salvador	X				
España	X				
México	X				
Nicaragua	X	X	X	X	
Panamá	X		X		
Perú	X	X	X	X	
Uruguay	X				

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

En este sentido, el [Modelo de Código Tributario del CIAT](#) ofrece un marco normativo completo de esta materia en los artículos 80 y siguientes.

## II.5 NORMAS PROCESALES

### II.5.1 Agotamiento de la vía administrativa para acudir a la Jurisdicción Contenciosa

El [Modelo de Código Tributario del CIAT](#) de 2015 (MCCIAT) aborda la polémica cuestión acerca de la necesidad o no de agotar la vía administrativa como paso previo a acceder a la jurisdiccional. En sus comentarios el Modelo señala respecto a la opción del mantenimiento de la vía administrativa que *“cumple una función de garantía para la Administración Tributaria, dándole la posibilidad de rectificar sus errores o de defender con mayor contundencia el interés público, si estima que actuó correctamente; por el lado de los administrados la ventaja estará en que a través de los recursos administrativos podría llegar a obtenerse una suerte de etapa precontenciosa o de conciliación, que encuentra sustento en la obligación del administrado de colaborar en la preservación del principio de legalidad, evitando la propagación de litigios y liberándolos además de acudir a procesos judiciales que normalmente son caros y lentos”*.

Resulta muy relevante a estos efectos la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional español<sup>16</sup> en torno a la necesidad de agotar la vía administrativa previa. Dicho Tribunal reiteradamente afirma *“la compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva de la exigencia de trámites previos al proceso, como son los de conciliación o de reclamación administrativa previa. De un lado, porque en ningún caso excluyen el conocimiento jurisdiccional de la cuestión controvertida, ya que únicamente*

*suponen un aplazamiento de la intervención de los órganos judiciales; y, de otro, porque son trámites proporcionados y justificados, ya que su fin no es otro que procurar una solución extraprocesal de la controversia, lo cual resulta beneficioso tanto para las partes, que pueden resolver así de forma más rápida y acomodada a sus intereses el problema, como para el desenvolvimiento del sistema judicial en su conjunto que ve aliviada su carga de trabajo”*.

A este argumento se agrega que la exigencia de la reclamación administrativa previa a la vía judicial resulta compatible con el principio constitucional de la tutela judicial efectiva *“pues, pese a tratarse de una dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria, que además en ningún caso se ve impedida, se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión”*.

Frente a esta postura, quienes plantean que la vía administrativa debe ser eliminada entienden que su carácter preceptivo *“constituye una restricción al acceso a la justicia, afectando un derecho fundamental de los administrados”* ya que el agotamiento de la

---

16 Véase, por todas, la STC 275/2005 del Tribunal Constitucional español.

vía administrativa se convierte en un requisito de admisibilidad de la vía contenciosa administrativa que entra en contradicción con el derecho a la tutela judicial efectiva considerando, por tanto, que dotarse al recurso de obligatoriedad, éste deja de funcionar como una garantía para convertirse en una restricción.

En esta línea argumental, la obligatoriedad del recurso como límite de acceso a la justicia implica infringir el Artículo 29, a) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), en tanto se interpreta una garantía (recurso administrativo efectivo) para desconocer otra garantía (recurso judicial efectivo) abogándose porque la vía de recurso -en tanto medio de protección o garantía- debe ser optativo para el ciudadano.

En efecto, y como indica el MCCIAT entre las dos posturas expuestas se ha desarrollado una intermedia *“que plantea la subsistencia de la vía administrativa pero sujeta a la opción del administrado de suerte que se deja a opción de los administrados el recurrir en la vía administrativa antes de acceder a la impugnación de los actos en la vía judicial”*.

Cuando mencionamos la vía administrativa cabe distinguir entre el recurso de reconsideración o también denominado “revocatoria” o “reposición” del recurso ante los tribunales especializados administrativos tributarios. El primero tiene la característica de que es resuelto por el mismo órgano que dictó el acto recurrido normalmente en un plazo corto espacio de tiempo. Junto con este recurso, normalmente optativo, es cada vez más frecuente la existencia de Tribunales

Administrativos, o, mejor dicho, formalmente administrativos, pero en los que concurre una cierta independencia de criterio o funcional para resolver las impugnaciones contra los actos de determinación tributaria o de imposición de sanciones. Las resoluciones de estos órganos semijurisdiccionales son las que agotan la vía administrativa.

La experiencia de países en los que para la impugnación en la vía administrativa es cada vez más frecuente que se conciban estos órganos especializados; España (a través de los Tribunales Económico Administrativos), Argentina -con la creación del Tribunal Fiscal- o Bolivia con la Autoridad de Impugnación tributaria, Costa Rica o Panamá son ejemplos de ello.

El acceso del contribuyente a los Tribunales ordinarios a efectos de la impugnación de las resoluciones determinativas o de imposición de sanciones ofrece un panorama caracterizado por existir distintas soluciones que van desde la necesidad de agotar la vía administrativa hasta la existencia de una opción para el contribuyente que es la solución mayoritaria.

Así, en Argentina, tratándose de una determinación de oficio el contribuyente - puede elegir entre dos vías, optativas y excluyentes, que son el Recurso de Reconsideración por ante el superior en sede administrativa (sin necesidad de previo pago, dado que solamente su desestimación torna procedente el *“solve et repete”*) o la apelación al Tribunal Fiscal de la Nación. Ambos recursos tienen *ipso jure*, efecto suspensivo sobre el acto determinativo impugnado, excepto que se interpusiere el recurso de apelación ante el TFN contra los actos enumerados en el Artículo

76 de la Ley de Procedimiento Tributario respecto de los cuales dicho recurso resultare manifiestamente improcedente, esto es, en tales hipótesis “no se suspenderán los efectos de dichos actos”.

Además, cuando AFIP-DGI desestimare el recurso de reconsideración, el contribuyente puede ocurrir a la vía judicial –previo pago– por ante los juzgados federales, o ante la Cámara de Apelaciones competente por la vía del recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias del Tribunal Fiscal, según el caso. En la apelación ante el TFN e instancias posteriores –v.gr. CNACAF– no se aplica el *solve et repete*.

Frente a esta posibilidad de opción, en Nicaragua, por ejemplo, el Código Tributario dispone que las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo agotan la vía administrativa y serán recurribles ante la instancia correspondiente del Poder Judicial.

En Costa Rica la Sala Constitucional ya había anulado la obligatoriedad de agotar la vía administrativa para acudir a la sede jurisdiccional y fue reforzado con la promulgación del Código Procesal Contencioso Administrativo en el 2016. Así el contribuyente una vez que se le ha notificado la resolución determinativa puede optar por acudir al Tribunal Fiscal Administrativo o proceder con la demanda ordinaria ante los Tribunales Contenciosos Administrativos del Poder Judicial.

En Uruguay, sin embargo, el contribuyente puede recurrir ante la DGI las decisiones de ésta (recurso de revocación), presentando simultáneamente un recurso ante el Poder Ejecutivo (recurso jerárquico). Ambos recursos deben ser presentados en forma conjunta dentro de los 10 días siguientes a la notificación. Si ambos son rechazados, el contribuyente puede accionar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en cuanto único órgano que tiene jurisdicción contenciosa anulatoria.

TABLA 13		Obligatoriedad de acceder primero al tribunal administrativo antes que al judicial	
PAÍSES	OBLIGATORIEDAD DE ACCEDER PRIMERO AL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO ANTES QUE AL JUDICIAL		
	SI	NO	
Argentina		X	
Bolivia		X <sup>1/</sup>	
Brasil		X	
Chile		X	
Costa Rica		X	
El Salvador	X		
España	X		
México	X <sup>2/</sup>		
Nicaragua	X		
Panamá	X		
Perú	X <sup>3/</sup>		
Portugal		X	
Uruguay		X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

1/ En Bolivia existen dos vías de impugnación de los actos administrativos definitivos emitidos por las administraciones tributarias (Aduana Nacional, Servicio de Impuestos Nacionales y Gobiernos Municipales), que son excluyentes una de la otra y son las siguientes:

a) Vía judicial, mediante la presentación de la Demanda Contenciosa Tributaria ante los Juzgados Públicos en materia Administrativa Coactiva, tributaria y fiscal, mismos que resuelven mediante una Sentencia, la que puede ir en grado de apelación en sus Salas ante el Tribunal Departamental de Justicia el cual emite el Auto de Vista, decisión que también puede ser impugnada ante el Tribunal Supremo de Justicia el cual emite el Auto Supremo.

b) Vía Administrativa, ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria misma que emite el Recurso de Alzada; decisión que puede ser impugnada tanto por el Sujeto Pasivo como por la Administración Tributaria ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria que resuelve mediante el Recurso Jerárquico; decisión que también es impugnada mediante la Demanda Contencioso Administrativa ante el Tribunal Supremo de Justicia.

2/ Basado en el principio de definitividad.

3/ El Tribunal Fiscal, como segunda y última instancia administrativa, resuelve los recursos de apelación que interponen los contribuyentes contra lo resuelto por la Administración Tributaria en la instancia de reclamación (primera instancia). En ese sentido, como regla general, para acceder al Tribunal Fiscal, primero debe interponerse recurso de reclamación ante la Administración Tributaria.

Sin embargo, existe un supuesto en que los contribuyentes pueden acceder al Tribunal Fiscal, sin necesidad de interponer recurso de reclamación, que es cuando la controversia sea de puro derecho y no existan hechos que probar. Para acceder a la vía judicial, la Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo (Ley N° 27584), exige como regla general que se agote la vía administrativa.

En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:

### **La Reclamación Económico-Administrativa en España**

En el sistema español, la vía económica administrativa es el ajejo cause de revisión administrativa en materia tributaria.

Efectivamente, las reclamaciones efectuadas por los ciudadanos o entidades frente a la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas, de los Ayuntamientos y demás organismos públicos son resueltas por los llamados “Tribunales Económico-Administrativos”, los cuales –pese a su denominación de “Tribunales” – son organismos administrativos especiales que aun con expresa independencia funcional, giran en la órbita del Ministerio de Hacienda y Función Pública, Secretaría de Estado de Hacienda.

Esta es la vía administrativa previa que los contribuyentes tendrán que agotar para ocurrir posteriormente a los estrados judiciales.

Los tribunales se encuentran separados de los órganos gestores tributarios encargados de la aplicación de tributos e imposición de sanciones y de aquellos competentes para la resolución de reclamaciones contra dicha gestión.

Lo expuesto constituye una característica propia que revisten los mismos, toda vez que en el derecho público español en general las impugnaciones son resueltas por los propios órganos gestores.

Además de la independencia jerárquica y funcional en relación con los órganos gestores, la vía económico-administrativa implica que la controversia tributaria será resuelta por un órgano colegiado, integrado por especialistas en la materia.

En todos los casos el procedimiento reviste carácter gratuito para el ciudadano contribuyente y no se requiere obligatoriamente asistencia jurídica, siendo esta por tanto de carácter opcional para el interesado.

Los órganos económico-administrativos en el Estado son el Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (TEAC); los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), los cuales tienen sede en cada una de las capitales de las comunidades autónomas, y los Tribunales Económico-Administrativos Locales (TEAL) con sede en Ceuta y Melilla.

Queda visto entonces, que reclamación económico-administrativa bajo análisis es una clase de recurso administrativo. El objeto de la misma es examinar el apego a la legalidad de los actos administrativos de contenido económico.

Los actos recurribles son los siguientes:

1. Actos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) y de imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración del Estado y las Entidades Públicas dependientes de la misma, así como los que provengan de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). También son recurribles todos los actos de gestión recaudatoria llevados a cabo por la AEAT referidos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública.
2. Actos de aplicación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado y la imposición de sanciones que se deriven de unos y otros.
3. Actuaciones de retención, ingresos a cuenta, repercusión, facturación y derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.
4. Otros actos sobre diferentes y disímiles materias, tales como reconocimiento y pago de pensiones de Clases Pasivas del Estado o reconocimiento, liquidación y pago por organismos del Ministerio de Economía y Hacienda de obligaciones del Tesoro Público.

La Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar incluso cuestiones no planteadas -en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá ponerse de manifiesto previamente al interesado- sin perjuicio de lo cual queda vedado a dichos Tribunales en el ejercicio de sus funciones revisoras, denegar las pretensiones de los reclamantes en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos.

Una vez agotada la vía administrativa, las controversias tributarias se someten a la vía judicial contencioso administrativa.

Ello encuentra fundamento en el Artículo 106 de la Constitución española en cuanto establece que: “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”.

### **II.5.2 Requerimientos para la interposición de recursos administrativos contra las resoluciones determinativas de tributos y sus accesorios**

Algunas legislaciones nacionales establecen la regla del “*solve et repete*”, esto es, la necesidad del previo pago por parte del contribuyente para controvertir luego las resoluciones determinativas de tributos y sus accesorios.

La fundamentación del mismo puede encontrarse, entre otras varias argumentaciones jurídicas, en la presunción de legitimidad y el principio de ejecutoriedad del que gozan los actos administrativos.

Dino Jarach señala que la regla *solve et repete* constituye un medio peculiar de tutela del crédito tributario del Estado<sup>17</sup>.

El artículo 8º inc. 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece que: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente o imparcial, establecido con anterioridad por la Ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”*.

La referida cláusula ha sido interpretada como derogatoria del “*solve et repete*”, toda vez que, en

opinión de un sector de la doctrina, constituye un obstáculo para acceder a tribunales.

Sin embargo, en Argentina, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. s/Impugnación” (21/12/1989) entendió que el instituto del “*solve et repete*”, en principio no conculca el derecho de defensa en juicio, salvo que el contribuyente demostrara una falta comprobada e inculpable de medios para afrontar el pago del tributo y esto le impidiera ejercer real y efectivamente su derecho de defensa.

La doctrina de Corte condiciona la aplicación de la regla “*solve et repete*” a una cuestión de hecho y prueba.

Es menester aclarar que la apelación al Tribunal Fiscal de la Nación no requiere el previo pago de los tributos.

Ahora bien, las sentencias del Tribunal Fiscal resultan impugnables por ante la Cámara Nacional competente a través del “Recurso de revisión y apelación limitada”, el cual se otorga únicamente al sólo efecto devolutivo, por lo cual la interposición del mismo no suspende la obligación de pago del tributo.

Al respecto, el artículo 194 de la Ley 11.683 establece que la apelación de las sentencias se concederá en ambos efectos, salvo la de aquellas que condenaren al pago de tributos e intereses, que se otorgará al sólo efecto devolutivo.

---

17 Jarach, Dino, “Estudios de Derecho Tributario”, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Cima, 1998.

A renglón seguido deja sentado que, en ese caso, si no se acreditare el pago de lo adeudado ante la repartición apelada dentro de los treinta días desde la notificación de la sentencia o desde la notificación de la resolución que apruebe la liquidación practicada, la repartición expedirá de oficio la boleta de deuda a que se refiere el artículo 92 de la Ley de procedimiento tributario, fundada en la sentencia o liquidación, en su caso.

Adviértase entonces que si bien no se aplica el *“solve et repete”* en la apelación al TFN conforme al artículo 76 inc. b) de la Ley 11.683, como tampoco en la apelación de sus sentencias ante la Cámara de Apelaciones, la Ley faculta al Fisco para librar Boleta de Deuda y promover ejecución fiscal en su artículo 194, con lo cual se llega a la plena aplicación del instituto ya en la vía de apremio judicial.

Es de hacer notar que la mera interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra los actos enumerados en el Artículo 76 de esa Ley produce efectos suspensivos con respecto a la intimación de pago, excepto que se tratase de una apelación manifiestamente improcedente, caso en el cual no se suspenderán los efectos de dichos actos (texto actual del artículo 167 Ley 11.683).

La legislación de México prevé básicamente dos medios de defensa optativos y excluyentes contra los créditos fiscales: el recurso de revocación ante la Administración Tributaria o el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El contribuyente, frente a una resolución definitiva en sede administrativa que finiquita un procedimiento de revisión, puede optar por allanarse, pagar el crédito fiscal y sus accesorios o bien, en contrario, impugnarlo por las vías precedentemente indicadas, para lo cual deberá garantizar suficientemente el mismo a satisfacción de la autoridad fiscal, toda vez que de no hacerlo, se habrá de promover en su contra un procedimiento de cobro coactivo (procedimiento administrativo de ejecución).

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece las formas en que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal.

Por su parte, el artículo 144 del referido Código establece en su párrafo primero que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

Asimismo, establece el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto que determine un crédito fiscal, para que el contribuyente garantice el interés fiscal cuando se impugna aquél a través del juicio de nulidad, y el plazo de cinco meses a partir de la fecha de la impugnación cuando se opte por agotar el recurso de revocación o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte.

En Costa Rica, en el año 2016 la Sala Constitucional anuló el artículo 144 del Código Tributario que le confería al acto administrativo las facultades de ser ejecutivo y ejecutorio. Si bien es cierto, para

acudir en vía de alzada al Tribunal Fiscal no era necesario pagar ni garantizar el adeudo, el máximo tribunal constitucional consideró que la ejecución cobratoria incidía en la tutela judicial efectiva y en la vulneración de los derechos fundamentales. Por ello, en la actualidad la Administración únicamente puede

cobrar si el contribuyente no ha ejercido el derecho a presentar recursos y por consiguiente, la determinación adquirió firmeza. O por el contrario cuando presenta recursos, la ejecutoriedad de la determinación de oficio inicia a partir de que el Tribunal Fiscal resuelve el recurso de apelación.

En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:

### **España**

La interposición de un recurso contra un acto tributario no es suficiente para paralizar su ejecución. Para ello es necesario que el obligado tributario lo solicite expresamente y que aporte, en la generalidad de los casos, una garantía. Existen algunos supuestos en los que es posible obtener la suspensión sin necesidad de garantía, pero siempre son excepcionales. En este sentido el Artículo 233 de la Ley General Tributaria, sobre Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, establece:

- 1) La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente. Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del Art. 212 de esta Ley.
- 2) Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:
  - a) Depósito de dinero o valores públicos.
  - b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.
- 3) Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.
- 4) El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar

perjuicios de difícil o imposible reparación. En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

- 5) Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.
- 6) Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.
- 7) En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.
- 8) La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo

en todas sus instancias. La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

- 9) Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.
- 10) Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del Artículo 212 de esta Ley.
- 11) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado

y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

- 12) La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.

- 13) Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión.

En el [Modelo de Código Tributario del CIAT](#) se sigue una regla intermedia ya que la interposición del recurso de reposición o reconsideración si suspende

la ejecución del acto mientras que para obtener la suspensión en la vía económico administrativa es necesario aportar garantía.

### **Modelo de Código Tributario (MCT) del CIAT**

#### **Artículo 195. Suspensión de la ejecución.**

- 1) Interpuesto el recurso de reconsideración se suspenderá la ejecución del acto administrativo impugnado hasta que se notifique la resolución del referido recurso o hasta que termine el plazo que se indica en el Artículo 196 para que se entienda rechazado el mismo, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten.
- 2) Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida.

#### **Comentario MCT del CIAT:**

- 1) Se regula en el presente Artículo el efecto de la interposición de la reconsideración respecto a la ejecución del acto de la Administración Tributaria. Al respecto, si bien la regla en

materia de procedimientos administrativos es que la interposición de recursos no suspende la ejecución del acto impugnado, en este caso se ha optado por lo opuesto disponiéndose la suspensión de la ejecución del acto, en la medida en que se trataría de un acto no ratificado por el propio órgano de la Administración Tributaria emisor del mismo y sujeto a una revaluación, por lo que a fin de evitar un posible perjuicio injustificado al recurrente, se admite la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

- 2) Se precisa que la suspensión alcanzará al importe de la deuda impugnada, lo cual constituye una medida justa, toda vez que, si el recurrente no discute la totalidad del acto de la Administración Tributaria, encontrándose por tanto de acuerdo con alguna parte de la

liquidación de la deuda, ésta corresponde ser cobrada por la Administración Tributaria.

**Artículo 199. Suspensión de la ejecución.**

- 1) La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá hasta la resolución del recurso, siempre que se garantice por el interesado el importe de la deuda tributaria impugnada, con excepción de las sanciones, más los intereses que, en caso de rechazo del recurso, deberán abonarse por la demora en la realización del ingreso.
- 2) Reglamentariamente se determinarán las clases de garantías que habrán de aportarse, la unidad administrativa ante la que las mismas deberán constituirse y la vigencia de la garantía.
- 3) Excepcionalmente, el Tribunal Administrativo podrá acordar la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, sin que el recurrente deba aportar una garantía en los términos señalados en los numerales

precedentes, cuando aprecie que de dicha ejecución pudieran derivarse perjuicios de imposible o difícil reparación para aquel, sin perjuicio de las medidas cautelares que, en su caso, se considere procedente adoptar.

**Comentario MCT del CIAT:**

- 1) Con carácter general, la suspensión de la ejecución del acto impugnado únicamente procederá cuando el interesado aporte una garantía, para evitar que se utilice la vía de recurso como medio para eludir o demorar el cumplimiento de la obligación tributaria; la suspensión de las sanciones, no obstante, se produce sin aportación de garantía, dada su naturaleza.
- 2) Como posibilidad excepcional se admite que el Tribunal Administrativo acuerde suspender la ejecución sin garantías, cuando con dicha ejecución pudiera producirse daños de difícil o imposible reparación, con lo que la posible estimación del recurso sería inoperante.

TABLA 14 Efectos de los recursos administrativos en relación con el acto impugnado		
PAÍSES	SUSPENSIVOS	AMBOS (SUSPENSIVOS Y DEVOLUTIVOS)
Argentina	X	
Bolivia	X	
Brasil		X <sup>1/</sup>
Costa Rica	X	
El Salvador	X	
España	X <sup>2/</sup>	
México		X
Nicaragua	X <sup>3/</sup>	
Panamá		X <sup>4/</sup>
Perú	X <sup>5/</sup>	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

1/ En caso de Recurso Especial de Divergencia el efecto devolutivo está limitado a la materia sobre la cual fue demostrada divergencia interpretativa.

2/ Siempre y cuando se obtenga la suspensión del acto administrativo recurrido en función de la aportación de garantías o la existencia de posibles perjuicios de imposible o difícil reparación.

3/ Expresamente lo invoca el Recurrente, Artículo 95 Código Tributario.

4/ En virtud de lo dispuesto en el artículo 1246 del Código Fiscal, la apelación de las resoluciones y demás actos administrativos suspenderá su ejecución, salvo lo que para casos especiales dispone la Ley.

El Recurso de Apelación de un Auto que no Admite una prueba en primera instancia, si se da en efecto devolutivo.

5/ En la medida que los recursos impugnatorios (reclamación y apelación) hayan sido interpuestos dentro del plazo de Ley, se suspende la ejecución del acto impugnado. Si no se interpone el recurso dentro del plazo de Ley y no se cumple con pagar la deuda impugnada o presentar carta fianza, la Administración Tributaria está facultada a exigir coactivamente el pago.

### **II.5.3 Instancia revisora del Tribunal Administrativo**

La resolución definitiva condenatoria o determinativa recaída en sede administrativa puede contener errores tanto en la ponderación fáctica del caso (hechos) como sobre la elección de la norma jurídica aplicable al mismo (derecho), es decir, sobre la interpretación y aplicación de la Ley al caso concreto.

Así, para enmendar estos errores, se establecen los recursos como remedios procesales tendientes a lograr que una nueva instancia revisora someta a examen la decisión aplicada a la controversia.

El maestro procesalista Eduardo J. Couture<sup>18</sup> ha expresado que recurrir es recorrer, correr de nuevo el camino ya hecho, regresar al punto de partida; jurídicamente la palabra denota tanto el recorrido que se hace nuevamente, como el medio de impugnación por virtud del cual se recorre el proceso.

En lo relativo a la generalidad de su procedencia, existe consenso autoral en clasificar los mismos en recursos ordinarios y extraordinarios.

Los primeros, “recursos ordinarios”, también denominados “de derecho común”, son los que la Ley admite comúnmente respecto de la generalidad de las resoluciones, mientras que los llamados “recursos extraordinarios” son los que proceden contra determinadas resoluciones, para ciertos casos y bajo las condiciones legalmente establecidas.

En otras palabras, tratándose de recursos ordinarios, la regla general indica su procedencia, mientras que los recursos extraordinarios sólo proceden por vía de excepción.

La mayoría de los sistemas procesales reconoce al recurso de apelación como el más importante de los recursos ordinarios. Es el remedio procesal instituido para obtener que otro órgano administrativo o judicial, según el caso, y jerárquicamente superior respecto al que dictó la resolución que se considera injusta, la revoque o reforme total o parcialmente.

La revisión comprende los errores “*in indicando*” (relativos al fondo), sean éstos tanto de hecho como de derecho, sin que en general las legislaciones adjetivas permitan revisar eventuales errores “*in procedendo*” (relativos a la forma), esto es, vicios de trámites o en los procedimientos, lo cual es reservado al recurso de nulidad.

Ahora bien, en materia de apelación cabe distinguir entre apelación plena y apelación limitada.

En la primera de ellas (apelación plena) el Órgano revisor (*ad quem*) realiza un examen integral de la resolución impugnada, comprendiendo tanto las cuestiones de derecho como las de hecho y prueba.

Por el contrario, en el segundo caso (apelación limitada) el Órgano Jurisdiccional superior sólo habrá de examinar las cuestiones de Derecho, es

---

18 Couture, Eduardo J., “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, Edit. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1977, pág. 351.

decir, la revisión es más restringida, y estará basada exclusivamente en la interpretación de la Ley por parte de los órganos inferiores.

En Argentina el Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción plena, toda vez que examina los hechos y el derecho, en búsqueda de la verdad material.

No obstante, como enseña García Vizcaíno, carece del poder de imperium o executio; es decir, no puede hacer cumplir por sí mismo sus sentencias<sup>19</sup>.

Deviene oportuno señalar que las normas vigentes en Argentina posibilitan al Tribunal Fiscal de la Nación el impulso “de oficio” del procedimiento, en cuanto le otorgan “...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...”.

Diferente es el caso de los recursos de apelación interpuestos en sede judicial contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal ante los Tribunales de Alzada (Cámaras de Apelación competentes, v.gr. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal) por cuanto en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara competente podrá, si hubiera violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, declarar la nulidad de las actuaciones o resoluciones y devolverlas al mismo con apercibimiento, salvo

que, en atención a la naturaleza de la causa, juzgare más conveniente su apertura a prueba en instancia; o resolver el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados.

Ello, no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal<sup>20</sup> ha resaltado en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa que se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos.

En Uruguay, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo conoce de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos, cumplidos por la Administración, en el ejercicio de sus funciones, contrarios a una regla de derecho o con desviación de poder, y su jurisdicción comprende también los actos administrativos definitivos emanados de los demás órganos del Estado, de los Gobiernos Departamentales, de los Entes Autónomos y de los Servicios Descentralizados. La acción de nulidad sólo podrá ejercitarse por el titular de un derecho o de un interés directo, personal y legítimo, violado o lesionado

---

19 García Vizcaíno, “El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”, Ed. Abeledo-Perrot, 2da Ed., Buenos Aires, 2011, Pág. 151.

20 CNACAF, Sala II, “Delia, Carmelo Franco c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, 14/06/2016.

por el acto administrativo. Señalándose también en la Constitución que el Tribunal se limitará a apreciar el acto en sí mismo, confirmándolo o anulándolo, sin reformarlo.

En el caso de Costa Rica, el recurso de apelación es pleno. Inclusive el Código Tributario, en el Artículo 176, establece la obligación de declarar de oficio la nulidad cuando se determine que existe violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente. Adicionalmente, está regulado la apelación por inadmisión (apelación de hecho) en los casos en que la apelación de derecho ha sido denegada en forma irregular por el a quo. Finalmente, la Ley General de la Administración Pública, fuente primaria del Derecho Administrativo costarricense, regula el Recurso Extraordinario de Revisión, cuya atención es competencia del Tribunal Fiscal Administrativo, cuando de forma taxativa se cumpla alguna de las condiciones: incurrir en error de hecho, aparición de documentos esenciales que se desconocían al momento de dictar la resolución o de imposible aportación al expediente, documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial que influyeron en la decisión y el dictado del acto con motivo de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial.

#### **II.5.4 Terminación del proceso: El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración tributaria**

En la resolución de los recursos contra los actos administrativos de naturaleza tributaria, el [Modelo de Código Tributario del CIAT](#) de 2015 (MCCIAT) prevé que transcurrido el plazo para resolver bien del recurso de reconsideración -también denominado revocatorio o el recurso de reposición- o bien el recurso ante el Tribunal administrativo especializado en materia tributaria -concebido como opcional en el Modelo- sin que éste sea resuelto, se tenga por desestimado -rechazado- tal recurso o reclamación a efectos de dejar expedita la vía para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

En efecto, conforme al artículo 196.3 del MCCIAT vencido el plazo para la resolución el interesado podrá considerar rechazado el recurso a efectos de la presentación de otros recursos que decida interponer. En los comentarios al precepto el Modelo señala que esta disposición resuelve la situación que se plantea cuando la Administración Tributaria no emite pronunciamiento en el plazo establecido. En ese supuesto el recurrente podrá dar por rechazado su recurso y continuar con la vía que proceda sin que ello obste a que la Administración siga obligada a emitir un pronunciamiento aún después de transcurrido el plazo. Del mismo modo, en los artículos relativos a los recursos ante los Tribunales semi-jurisdiccionales, concebidos como optativos, el Modelo contempla que vencido el plazo sin que éste se haya resuelto el interesado puede considerarlo rechazado a efectos de interponer los recursos que sean pertinentes.

El silencio administrativo negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda acceder a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración. En todo caso, existe la obligación legal para la Administración de resolver expresamente las peticiones o recursos de los ciudadanos y, en consecuencia, el derecho de éstos a recibir una respuesta expresa a sus peticiones y recursos. Con la institución del silencio negativo lo que se pretende es evitar los efectos paralizantes de la inacción de la Administración.

En efecto, *“frente al incumplimiento de este deber no parece razonable que los órganos judiciales adopten la interpretación menos favorable al contribuyente primando la inactividad administrativa (y cerrándole de forma irrazonable y desproporcionada el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa). Se convierte así la obligación de la Administración en una simple opción, y en una obligación del ciudadano lo que es un derecho legal (someter el conocimiento de la cuestión controvertida a los Tribunales sin necesidad de esperar a una resolución expresa una vez superado un determinado período de inactividad administrativa)”*<sup>21</sup>.

El incumplimiento por parte de la Administración de su obligación legal de resolver de forma expresa los recursos interpuestos no puede conducir a que la Administración se beneficie de su propia inactividad colocándose en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver expresamente y de notificar con todos los requisitos legales. Esta idea ha llevado a muchas legislaciones a regular los efectos del silencio negativo en términos similares a los propuestos por el MCCIAT.

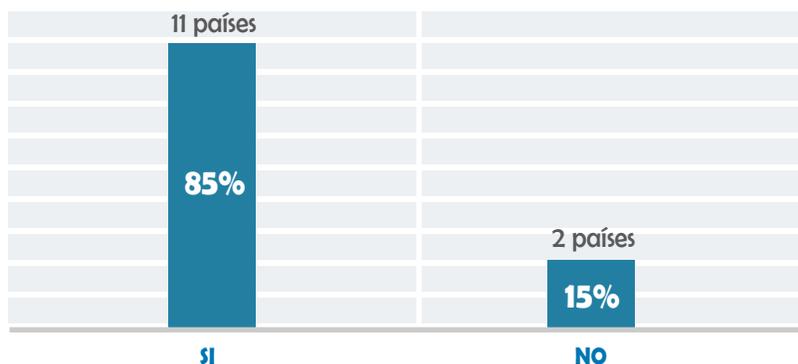
En términos generales la situación descrita con anterioridad es la mayoritaria en los países objeto de este estudio, de manera que la falta de pronunciamiento habilita la instancia y, por tanto, permite al interesado recurrir en la vía procedente.

---

21 Véase Comentarios a la Sentencia del TC español 64/2007 de 27 de marzo de TC 64/2007, de 27 de marzo: El deber de resolver en el ámbito tributario. Límites constitucionales y amparo al contribuyente frente a la prolongada mudez de la Administración Tributaria. Mercedes Ruiz Garijo (Crónica Tributaria, nº 156/2015. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid).

GRÁFICO 4

## El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración Tributaria



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: Basada en una muestra de 13 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, El Salvador, España, Italia, México, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay.

TABLA 15

## El silencio negativo (denegatoria tácita) de la Administración Tributaria

PAÍSES	HABILITA INSTANCIA		DESCRIPCIÓN
	SI	NO	
<b>Argentina</b>	X		<p>En los casos de pago espontáneo por parte del contribuyente, debe en primer lugar interponer reclamo administrativo y en caso de que la Administración Federal de Ingresos Públicos le deniegue tácitamente su pretensión al no dictar resolución dentro de los tres meses de presentarse el reclamo, podrá el recurrente interponer recurso por retardo ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Si la denegatoria fuere expresa podrá interponer demanda directa de repetición ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal.</p> <p>En materia aduanera ante el incumplimiento de la Dirección General de Aduanas de los plazos procesales para dictar resolución en los procedimientos de impugnación, de repetición o para las infracciones, el interesado podrá interponer recurso por retardo ante el Tribunal Fiscal de la Nación.</p>
<b>Bolivia</b>		X	<p>Siendo imprescindible para acudir a la Autoridad de Impugnación Tributaria (instancia de alzada y jerárquica), contar con un acto físico firme, conforme el lineamiento jurisprudencial del Tribunal Constitucional Plurinacional en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0149/2014- S1.</p>

PAÍSES	HABILITA INSTANCIA		DESCRIPCIÓN
	SI	NO	
Brasil		X	
Colombia	X		<p>En Colombia la regla general es negativo, sólo en algunos casos excepcionales es positivo.</p> <p>“Ley 1437 de 2011: Artículo 83. Silencio negativo. Transcurridos tres (3) meses contados a partir de la presentación de una petición sin que se haya notificado decisión que la resuelva, se entenderá que esta es negativa. En los casos en que la Ley señale un plazo superior a los tres (3) meses para resolver la petición sin que esta se hubiere decidido, el silencio administrativo se producirá al cabo de un (1) mes contado a partir de la fecha en que debió adoptarse la decisión. La ocurrencia del silencio administrativo negativo no eximirá de responsabilidad a las autoridades. Tampoco las excusará del deber de decidir sobre la petición inicial, salvo que el interesado haya hecho uso de los recursos contra el acto presunto, o que habiendo acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se haya notificado auto admisorio de la demanda. Artículo 84. Silencio positivo. Solamente en los casos expresamente previstos en disposiciones legales especiales, el silencio de la administración equivale a decisión positiva. Los términos para que se entienda producida la decisión positiva presunta comienzan a contarse a partir del día en que se presentó la petición o recurso. El acto positivo presunto podrá ser objeto de revocación directa en los términos de este Código. Artículo 85. Procedimiento para invocar el silencio administrativo positivo. La persona que se hallare en las condiciones previstas en las disposiciones legales que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo, protocolizará la constancia o copia de que trata el Artículo 15, junto con una declaración jurada de no haberle sido notificada la decisión dentro del término previsto. La escritura y sus copias auténticas producirán todos los efectos legales de la decisión favorable que se pidió, y es deber de todas las personas y autoridades reconocerla así. Para efectos de la protocolización de los documentos de que trata este Artículo se entenderá que ellos carecen de valor económico. Artículo 86. Silencio administrativo en recursos. Salvo lo dispuesto en el Artículo 52 de este Código, transcurrido un plazo de dos (2) meses, contados a partir de la interposición de los recursos de reposición o apelación sin que se haya notificado decisión expresa sobre ellos, se entenderá que la decisión es negativa. El plazo mencionado se suspenderá mientras dure la práctica de pruebas. La ocurrencia del silencio negativo previsto en este Artículo no exime a la autoridad de responsabilidad, ni le impide resolver siempre que no se hubiere notificado auto admisorio de la demanda cuando el interesado haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. La no resolución oportuna de los recursos constituye falta disciplinaria gravísima.</p>

PAÍSES	HABILITA INSTANCIA		DESCRIPCIÓN
	SI	NO	
			<p>Así, el Estatuto Tributario contempla el silencio administrativo POSITIVO a favor el contribuyente cuando la Dian no responde a los recursos que interpone el contribuyente dentro del término legalmente establecido.</p> <p>“Artículo 734. Silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el Artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”.</p>
<b>Costa Rica</b>	X		<p>Al entenderse rechazada la petición o recurso por el transcurso del tiempo, puede acudir a la vía judicial Contenciosa Administrativa.</p> <p>El silencio negativo, no aplica cuando se trata de la determinación de la obligación tributaria. Únicamente cuando se trata de la petición regulada en el Artículo 102 del CNPT.</p>
<b>Ecuador</b>			<p>N/A para Tribunal Administrativo Tributario.</p> <p>Para la impugnación de actos de la administración en general, el silencio Administrativo es positivo y sí habilita instancia, pues si bien opera de puro derecho debe ser declarado por la autoridad</p>
<b>El Salvador</b>	X		N/D
<b>España</b>	X		Habilita para acceder al Tribunal Económico Administrativa y el silencio de este en su caso el acceso a los Juzgados y Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso Administrativo.
<b>Italia</b>	X		En Italia el silencio en derecho tributario no es equivalente a una denegación a nivel sustancial y sólo representa a nivel procedimental una condición habilitante para presentar recurso.
<b>México</b>	X		N/D
<b>Nicaragua</b>	X		El Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo resuelve los casos de Silencio Administrativo Positivo, que es el reconocido por el Código Tributario. Sin embargo, el Artículo 48 de la Ley 350, establece el ejercicio de la acción contenciosa administrativa en caso de omisión de atribuciones y obligaciones propias de la administración, Silencio administrativo o simples vías de hecho. Existe el silencio administrativo positivo para los recursos administrativos.

PAÍSES	HABILITA INSTANCIA		DESCRIPCIÓN
	SI	NO	
<b>Panamá</b>	X		Si la Administración Tributaria no resuelve el Recurso de Reconsideración dentro del término de dos (2) meses, el recurrente puede interponer la apelación de forma directa ante el Tribunal Administrativo Tributario o considerar agotada la vía gubernativa y acudir a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia. Silencio administrativo positivo ocurre únicamente en las solicitudes de No Aplicación de Cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR) transcurrido el plazo de 6 meses.
<b>Perú</b>	X		Si la Administración Tributaria no resuelve el recurso de reclamación dentro del plazo previsto por Ley, el contribuyente puede optar por dar por denegado su recurso de reclamación e interponer recurso de apelación. Lo que se aplica es el silencio negativo, configurándose la resolución ficta denegatoria de reclamación.
<b>Uruguay</b>	X		Transcurrido determinado plazo a partir de cual o cuales sean los recursos que se interpongan. No pronunciarse es denegación ficta.

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

**Nota:** Basada en una muestra de 14 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, España, Italia, México, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay

**N/D:** No disponible

### **II.5.5 Medios para evitar el dictado de fallos contradictorios**

El “*strepitus fori*” (conmoción pública) es la estridencia en el foro o estrépito de derecho, producto de resoluciones o sentencias contradictorias al resolver un mismo hecho.

Precisamente, con el fin de evitar sentencias contradictorias, en general las legislaciones nacionales ofrecen un repertorio de soluciones normativas, entre los cuales se encuentra la obligatoriedad legal de los fallos plenarios, los que así constituyen una fuente

del derecho subordinada a la Ley y componen un procedimiento de unificación de la jurisprudencia.

La doctrina plenaria impone el concepto de “Ley interpretada”. Así en Argentina se establece en lo relativo al Tribunal Fiscal que cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la Ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario. La convocatoria deberá realizarse dentro de los sesenta días de estar

las vocalías en conocimiento de tal circunstancia, o a pedido de parte en una causa.

En este último caso, una vez realizado el plenario se devolverá la causa a la sala en que estuviere radicada para que la sentencie, aplicando la interpretación sentada en el plenario.

La convocatoria a Tribunal Fiscal de la Nación pleno será efectuada de oficio o a pedido de cualquier sala, por el Presidente o el Vicepresidente del Tribunal Fiscal, según la materia de que se trate.

Cuando la interpretación de que se trate verse sobre disposiciones legales de aplicación común a las salas impositivas y aduaneras, el plenario se integrará con todas las salas y será presidido por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación.

Si se tratara de disposiciones de competencia exclusiva de las salas impositivas o de las salas aduaneras, el plenario se integrará exclusivamente con las salas competentes en razón de la materia; será presidido por el Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación o el Vicepresidente, según el caso, y se constituirá válidamente con la presencia de los dos tercios (2/3) de los miembros en ejercicio, para fijar la interpretación legal por mayoría absoluta. El mismo quórum y mayoría se requerirá para los plenarios conjuntos (impositivos y aduaneros). Quien presida los plenarios tendrá doble voto en caso de empate.

Cuando alguna de las salas obligadas a la doctrina sentada en los plenarios a que se refiere el citado

artículo entienda que en determinada causa corresponde rever esa jurisprudencia, deberá convocarse a nuevo plenario, resultando aplicable al respecto lo establecido precedentemente.

Una vez convocados los plenarios se notificará a las salas para que suspendan el pronunciamiento definitivo en las causas en que se debaten las mismas cuestiones de derecho. Hasta que se fije la correspondiente interpretación legal, quedarán suspendidos los plazos para dictar sentencia, tanto en el expediente que pudiera estar sometido al acuerdo como en las causas análogas.

En México, se determina que son facultades del Pleno Jurisdiccional, entre otras, las de *“resolver las contradicciones de criterios, tesis o jurisprudencias sustentados por las Salas Regionales y Secciones de Sala Superior, según sea el caso, determinando cuál de ellos debe prevalecer, lo cual constituirá jurisprudencia”*.

En España, el Tribunal Económico-Administrativo Central para evitar el dictado de fallos contradictorios, utiliza las bases de datos de gestión del conocimiento (DYCTEAC) y los mecanismos legales de unificación de criterio.

La base de datos “Doctrina y Criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central” (DYCTEAC)<sup>22</sup>, que es dirigida por la Vocalía Duodécima-Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, tiene por finalidad incorporar los criterios extraídos de las resoluciones del citado Tribunal Económico-Administrativo Central, así como su texto completo libre de referencias a datos confidenciales.

---

22 Vid. “Memoria 2014. Tribunales Económicos Administrativos”, Edición del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. España.

Entre ellas, se encuentran las resoluciones que resuelven los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, que tienen carácter vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En este último aspecto, cabe señalar que el texto del Artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prevé el “Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio”.

En adelante se profundiza sobre experiencia seleccionada:

### **Medios para evitar el dictado de fallos contradictorios (*strepitus fori* o escándalo jurídico) - España**

#### **Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente

dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.
4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Por su parte en la norma tributaria de España se contempla un recurso para la unificación de doctrina que asegura la uniformidad en la interpretación de la norma en el ámbito administrativo.

### **Artículo 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina**

1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución

objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

3. La resolución que se dicte se adoptará por decisión mayoritaria de los integrantes de

la Sala Especial. En caso de empate, el Presidente tendrá siempre voto de calidad.

4. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.
5. La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

## II.6 RÉGIMEN DE PERSONAL

### II.6.1 *Dotación del personal del Tribunal Tributario Administrativo*

En todo organismo la dotación de personal resulta esencial toda vez que para una gestión eficiente y eficaz se impone contar con una adecuada plantilla de personal debidamente capacitado, con la pericia suficiente para una exitosa realización de las diversas tareas asignadas en el cumplimiento de la Misión y Objetivos institucionales.

Iberoamérica se ha caracterizado por llevar adelante durante los últimos años, determinados modelos de empleo público como una estrategia tendiente a

vigorizar sus instituciones y por lógica consecuencia, maximizar el rendimiento de las mismas en los diversos ámbitos de gestión.

Véase Tabla sobre “RRHH”, específicamente el cuadro sobre Dotación del personal del tribunal tributario administrativo, en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

### II.6.2 *Especialidad Tributaria que manejan los funcionarios del tribunal*

Las ventajas de la especialidad de los tribunales en materia tributaria y aduanera, constituyen una sólida garantía específica para los justiciables, en cuanto

les otorga la certeza que sus controversias habrán de ser resueltas con calidad jurídica y eficacia por profesionales expertos en el tema.

Ello entronca con un principio liminar del derecho, de reconocimiento universal, cual es la seguridad jurídica, que se proyecta sobre los agentes creadores y aplicadores de la norma, los primeros en su labor parlamentaria, los segundos al dictar sentencia o conducir la gestión de causas con plena efectividad y eficacia, según los roles.

El Tribunal Constitucional de España<sup>23</sup> tiene dicho que la seguridad jurídica es *“suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”*.

Las clásicas parcelas del Derecho Tributario y del Derecho Aduanero conforme las particularidades de las legislaciones nacionales, tienen su correlato en la especialidad que manejan los funcionarios del Tribunal Tributario de cada país (v.gr. tributos internos y externos, regímenes especiales, comercio exterior e inclusive responsabilidades administrativas, conforme la competencia de la Sala Tercera del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México.

Además, la especialización no solamente sirve para ahondar conocimientos y exhibir una constante actualización en materias tan complejas y cambiantes como las citadas, sino también para el diseño y aplicación de técnicas de gestión de causas.

---

23 Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio.

TABLA 16

## Especialidad Tributaria que manejan los funcionarios del tribunal

PAÍSES	DERECHO TRIBUTARIO (EN GENERAL)	TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	SECTORES ECONÓMICOS ESPECÍFICOS	TRIBUTOS INDIRECTO	TRIBUTOS DIRECTO	OTROS
Argentina	X <sup>1/</sup>					
Bolivia	X		X <sup>2/</sup>	X	X	X <sup>3/</sup>
Brasil	X	X <sup>4/</sup>	X <sup>5/</sup>	X <sup>6/</sup>	X <sup>7/</sup>	
Costa Rica	X		X <sup>8/</sup>	X <sup>9/</sup>	X <sup>10/</sup>	
El Salvador	X	X <sup>11/</sup>		X	X	X
España	X	X	X <sup>12/</sup>	X	X	
México	X	X	X <sup>13/</sup>			X <sup>14/</sup>
Nicaragua		X <sup>15/</sup>		X <sup>16/</sup>	X <sup>17/</sup>	X <sup>18/</sup>
Panamá	X	X		X	X	
Perú	X	X	X		X	X <sup>19/</sup>

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

1/ Tributos internos y externos (según la competencia en que se desempeñen) cuya fiscalización y percepción está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2/Aduanero, Tributario Nacional, Tributario Municipal.

3/Regímenes Especiales.

4/Impuesto sobre las Importaciones, Impuesto sobre las Exportaciones.

5/Todos los tributos federales.

6/Impuesto sobre los Productos Industrializados.

7/Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

8/Banca y Finanzas.

9/Impuesto General sobre las Ventas, Impuesto Selectivo de Consumo y otros impuesto específicos de consumo.

10/Impuesto sobre la Renta, Impuestos sobre bienes Inmuebles, Cannon sobre inmuebles en Zona Marítimo Terrestre, Impuesto a espectáculos públicos.

11/Conocimiento básico sobre el tema.

12/Todos.

13/Comercio Exterior.

14/Propiedad Intelectual. Juicio en Línea. Bancaria. Ambiental.

15/Materia Aduanera.

16/IVA.

17/Directos IR Retención en la fuente IR.

18/Impuestos y Derechos de Internación.

19/Los vocales del Tribunal Fiscal al resolver todas las controversias vinculadas a temas tributarios, manejan todas las especialidades, que incluye todos los tributos y regímenes tributarios específicos.

### **II.6.3 Acciones de capacitación brindadas al personal del tribunal**

El funcionamiento eficaz de un tribunal habrá de depender en gran medida de la idoneidad de quienes integran el mismo, para lo cual la formación, actualización y perfeccionamiento de magistrados, funcionarios y empleados constituye un pre-requisito insoslayable.

La capacitación de quienes integran los tribunales administrativos o judiciales ha tenido un gran desarrollo, tanto por la actuación de escuelas propias u otros centros de estudios, convenios con la Administración Tributaria, con otras organizaciones gubernamentales, con la sociedad civil o con empresas.

Tratándose de escuelas propias, cabe citar al Centro de Investigación y Formación Hacendaria (CIFH) de la República de Costa Rica, el cual tiene a su cargo la capacitación a funcionarios públicos de todo el país que desempeñen labores relacionadas con finanzas públicas, como también promover y sistematizar la investigación en materia hacendaria.

La “Escola de Administração Fazendária (ESAF)” de Brasil a partir del 1 de enero de 2019, no existe más como escuela propia de la Administración de Hacienda (ESAF), ya que ESAF fue adscrita a la Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), escuela responsable de la capacitación y los cursos de toda la Administración Pública (Poder Ejecutivo).

Además, un aporte importante ha sido la constante realización de congresos y jornadas internacionales sobre la materia, pudiéndose citar entre otros varios,

al Congreso Internacional “Innovaciones y desafíos del Derecho Tributario” evento organizado por el Tribunal Administrativo Tributario (TAT) de Panamá en el año 2016; las “X Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario – AIT”, organizadas por la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia, donde se abordaron aspectos esenciales en el ámbito del derecho tributario nacional, aduanero y municipal a través de la participación de expertos nacionales e internacionales procedentes de Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, España, México, Perú, Uruguay y Bolivia; el XXV Congreso Nacional e Internacional de Magistrados “Perspectivas Actuales de la Justicia Local Fiscal y Administrativa en Iberoamérica” organizado en la Ciudad de México por la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA), al cual asistieron ministros, magistrados, consejeros y jueces procedentes de Argentina, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Estados Unidos, Francia, Holanda, Italia, Panamá, Perú, Portugal y Uruguay.

Es del caso destacar que en la totalidad de los países encuestados se han desarrollado acciones de capacitación con actividad áulica, esto es, bajo la modalidad presencial en aula, la cual responde al modelo tradicional de transmisión de conocimientos.

En Brasil, Costa Rica, El Salvador y Panamá, entre otros países, se ha recurrido también a la modalidad no presencial a través del E-learning, es decir, aplicando tecnología educativa con elementos interactivos transformando proyectos de formación tradicional, en cursos de enseñanza virtual.

El Tribunal Administrativo Tributario (TAT) de Panamá ha celebrado diversos Acuerdos Marco de Cooperación y Colaboración Científica y Académica, y firmado también los correspondientes Acuerdos Específicos con universidades locales (Universidad de Panamá, Universidad Latina de Panamá, Universidad Santa María La Antigua, Universidad Tecnológica de Panamá) y el CIAT.

En México, en cuanto a las acciones de capacitación brindadas al personal, el Tribunal cuenta con el *“Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo”*, quien tiene a su cargo promover la investigación jurídica en materia fiscal y administrativa; coordinar, promover e impartir cursos de estudios superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo, de conformidad con la validez oficial que le otorguen las autoridades competentes y los demás cursos que establezcan las pertinentes disposiciones jurídicas. El Centro de Estudios Superiores se divide en tres direcciones: Académica, de Difusión y Coordinación de Bibliotecas. Asimismo, el Director General del Centro de Estudios Superiores es nombrado por el Pleno General a propuesta del Presidente del Tribunal. Está a cargo de la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal, evaluar el funcionamiento del Centro de Estudios Superiores en Derecho Fiscal y Administrativo, a fin de constatar la adecuada prestación de sus servicios. Por otra parte, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha celebrado convenios de colaboración con varias universidades, academias, institutos, asociaciones, confederaciones, etc.

Nicaragua ha seguido en general, la metodología educativa tradicional, implementando primordialmente, diversos cursos bajo la modalidad presencial, es decir, donde tanto el cursante como el capacitador se encuentran en la misma dimensión espacio-temporal.

Bajo esta modalidad se han desarrollado diversos cursos, especialidades, seminarios de actualización y Maestrías v.gr. Curso sobre Precios de Transferencia; especialidad en Derecho Tributario y Aduanero con énfasis en redacción de Sentencias; seminarios de actualización en Legislación Aduanera y Tributaria; y Maestría en Legislación Aduanera y Tributaria.

La especialidad en Derecho Tributario y Aduanero con énfasis en redacción de Sentencias se implementó en forma conjunta entre el Tribunal y el Instituto de Altos Estudios Judiciales –que es el Órgano rector de la capacitación judicial en Nicaragua- en el año 2015, con la finalidad de fortalecer los conocimientos y unificación de criterios sobre la norma jurídica, el desarrollo de destrezas y habilidades en los funcionarios y funcionarias del Tribunal Aduanero y Tributario Administrativo, para la efectiva y eficaz atención y resolución de las causas presentadas ante la Autoridad competente.

A su vez, la modalidad de educación a distancia no ha resultado ajena al Tribunal, toda vez que sus integrantes han participado del “Programa de Capacitación a distancia en Facilitación del Comercio en Centroamérica de FECAMCO” del Centre for Customs & Excise Studies, Canberra, Australia (modalidad e-learning), que cuenta con el apoyo del

Proyecto Regional de USAID para Comercio y Alianza de Mercado y la Secretaría de Integración Económica Centroamericana.

Dicho programa es impulsado por la Federación de Cámaras de Comercio del Istmo Centroamericano (FECAMCO), y está dirigido a profesionales que prestan servicios en entidades del sector público o empresas privadas en los seis países centroamericanos en actividades relacionadas con el comercio intrarregional, teniendo por finalidad mejorar las capacidades de los funcionarios públicos y miembros del sector privado, en temas de facilitación del comercio internacional.

En Perú, en general, las acciones de capacitación brindadas al personal del tribunal han sido realizadas por diferentes Centros de Estudio, abarcando una variada temática comprensiva de temas de derecho tributario, aduanero y administrativo; materia Tributaria y Contable, Gestión de la Cultura Organizacional, Sistemas, Herramientas Informáticas básicas, Gestión Inteligencia Emocional, Comunicación Aserativa, Rediseño de procesos, ISO Interpretación de la Norma ISO 9001, Formación de Auditores Internos, Acciones Correctivas y Preventivas, etc.

Asimismo, se ha participado de distintos foros nacionales y extranjeros, entre ellos, las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, el Seminario Internacional Aduanero y la Jornada de orientación y comunicación para fortalecer la cultura de la calidad.

Por otra parte, se ha celebrado en el año 2014 un Convenio de Colaboración Interinstitucional entre el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Pontificia Universidad Católica del Perú, con el objeto de estrechar lazos de cooperación entre las partes, con el propósito de ejecutar acciones conjuntas en el ámbito de sus respectivas competencias a fin de contribuir al desarrollo profesional del personal del Ministerio que desarrolle funciones en el Tribunal Fiscal o en otros órganos, vinculados a la especialidad tributaria.

En Uruguay, es menester recordar, por sus características particulares, que, en la República Oriental del Uruguay, el Poder Judicial resulta ejercido por la Suprema Corte de Justicia y por los Tribunales y Juzgados competentes, mientras que la Justicia contencioso-administrativa ha sido encomendada en la Constitución de 1952 a un Tribunal independiente de justicia Administrativa con rango equivalente a la Suprema Corte de Justicia.

En el ámbito del Poder Judicial, el Centro de Estudios Judiciales del Uruguay (CEJU)<sup>24</sup> es una dependencia del Poder Judicial que tiene por cometido capacitar a los aspirantes al ingreso a la carrera judicial a efectos de suplir las carencias de la formación universitaria para el ejercicio de las destrezas y técnicas necesarias al efecto del ejercicio de la función jurisdiccional en los cargos de inicio y además le compete incidir en la formación profesional de los jueces en actividad en las áreas que requieren actualización de conocimientos.

---

24 <http://ceju.poderjudicial.gub.uy/>

Según lo dispuesto por la acordada de la Suprema Corte de Justicia del 9 de setiembre de 1996, los cometidos del CEJU son:

- a) Instrumentar la organización y puesta en funcionamiento de cursos de post-grado para aspirantes a ingresar a la Magistratura y cargos técnicos del Poder Judicial y del Ministerio Público y Fiscal.
- b) Elaborar los programas de tales cursos.
- c) Seleccionar los profesores que tendrán a su cargo el dictado de los cursos.
- d) Establecer el mecanismo de evaluación.
- e) Realizar toda tarea, de las comprendidas en su especialidad, que le encargue la Suprema Corte de Justicia o emerjan de acuerdos o convenios debidamente homologados por la Corporación.

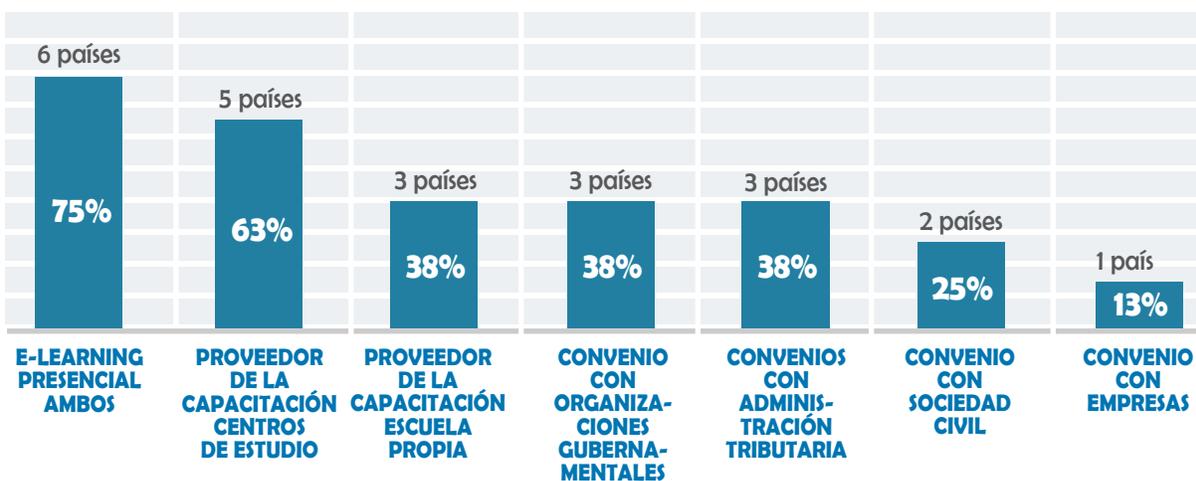
Por el contrario, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo no cuenta con una escuela propia de capacitación, sino que a los Ministros y Secretarios Letrados se les abona una partida para posibilitar su perfeccionamiento académico, sin perjuicio de lo cual en ocasiones el Tribunal contribuye con sus propios fondos a la capacitación de sus Asistentes Técnicos y

otros funcionarios, promoviendo la participación de éstos en eventos académicos.

Asimismo, ponemos de resalto que el Tribunal ha organizado periódicamente jornadas académicas científicas, tales como las recientes “XI Jornadas Académicas” que se realizaron en la Sala de Actos de la Presidencia en el mes de octubre de 2017, donde se abordaron temas propios de Derecho de la Seguridad Social (historia laboral y trabajadores no dependientes. Contenido y alcances del artículo 4 de la Ley 19.185, de 29.12.2013; problemática jurídica de los cincuentones en el régimen previsional mixto), de Derecho Administrativo (ejecución de la sentencia anulatoria); de Derecho Tributario (la buena fe en el Derecho Tributario, la infracción de defraudación y la jurisprudencia reciente del TCA); y de Derecho de la Inspección del Trabajo (tendencias del TCA en materia de acoso laboral, actos antisindicales e incumplimiento de normas de seguridad social e higiene en el trabajo, la Inspección General del Trabajo: una mirada desde los principios hasta los “particularismos” del Derecho del Trabajo).

GRÁFICO 5

## Acciones de capacitación brindadas al personal del tribunal



Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

Nota: Basada en una muestra de 9 países: Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, México, Nicaragua, Panamá y Perú. Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

#### II.6.4 Sistema Informático para gestionar personal

La tecnología de la información, popularizada como “IT” por su denominación en idioma inglés (“information technology”) refiere a la utilización de equipos de telecomunicaciones y computadoras para transmitir, recuperar, procesar y almacenar datos, abarcando además ciertas cuestiones inherentes a la informática, la electrónica y las telecomunicaciones.

La IT influye notablemente en la gestión de los recursos humanos, reduciendo costos y mejorando la eficacia de los servicios administrativos.

Diversos tribunales de Iberoamérica han incorporado la tecnología de información a tales efectos v.gr. Bolivia, Brasil, Costa Rica, España, México, Panamá y Uruguay; y aún no han materializado su incorporación

los tribunales de El Salvador, Nicaragua y Perú. Véase Tabla sobre “Sistema Informático”, específicamente el cuadro sobre Aspectos del sistema informático de gestión judicial o administrativa del tribunal, en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

#### II.7 ASPECTOS DEL SISTEMA DE GESTIÓN DEL TRIBUNAL

Los cambios tecnológicos, la aplicación de nuevos estándares y metodologías, han llevado a la incorporación de los sistemas informáticos de gestión administrativa o judicial, en su caso.

Los mismos tienen la finalidad de dotar a los tribunales de una plataforma informática única e integral, tendiente a homogeneizar la gestión administrativa

diaria de las causas en trámite, para brindar un servicio de justicia más eficaz y eficiente.

Entre los tribunales tributarios administrativos que han adoptado un sistema informático de gestión se encuentran Argentina; Bolivia; Costa Rica; El Salvador; España; México; Panamá; Perú y Uruguay.

En forma complementaria, existen planes de auditoría interna del referido sistema de gestión, v.gr. Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, México y Perú, implementados con la finalidad de evaluar el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos para los tribunales y el manejo de los recursos. Además, se busca evaluar los objetivos y planes organizacionales, comprobar la confiabilidad de la información y de los controles, verificar la existencia de métodos adecuados de operación y comprobar la correcta utilización de los recursos. Inclusive en el caso de Costa Rica, el Tribunal Fiscal recibió la auditoría por parte de la Contraloría General de la República –máximo órgano contralor del Estado– avalando a plenitud el sistema informático utilizado, y fijó como obligatorio el traslado de la base de datos interna a la Dirección de Tecnologías de Información del Ministerio de Hacienda, en aras de salvaguardar la seguridad de la información.

A tales fines, se han fijado criterios rectores del plan de auditoría en Bolivia, Brasil, Costa Rica, México y Perú.

## **II.8 MEDIDAS DE TRANSPARENCIA, PÁGINAS WEB E INFORMACIÓN ESTADÍSTICA, GESTIÓN DE CALIDAD**

### ***II.8.1 Medidas de transparencia***

Ciertos tribunales de Iberoamérica posibilitan los servicios de seguimiento informático de causas, (Bolivia, Brasil, España, México, Perú y Uruguay), advirtiéndose una tendencia a crear expedientes electrónicos, bajo la conocida consigna de “soporte papel 0” propia de una época donde prima un constante reclamo por la defensa del ambiente.

El TFN de Argentina, a través del Anexo de la Acordada Administrativa N° 1 del 25/03/2019, complementaria de la Acordada Administrativa N° 840/1993 y sus modificaciones que establece el Reglamento del Procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, ha dispuesto la tramitación obligatoria mediante expediente electrónico de las actuaciones iniciadas a partir del día 2 de mayo de 2019, fecha prorrogada luego por Resolución de la Presidencia del Órgano jurisdiccional.

La transparencia también se traduce en medidas concretas como permitir que la ciudadanía en general conozca con sólo acceder a una página web del organismo o del órgano competente, según el caso, aspectos nucleares del presupuesto; la estadística sobre las actividades de los tribunales; normativa, jurisprudencia y un sinnúmero de otros servicios, inclusive modelos de escritos (España y México) y formularios.

TABLA 17	Sitio web institucional del Tribunal Tributario Administrativo
PAÍSES	SITIO WEB
Argentina	www.tribunalfiscal.gov.ar
Bolivia	www.ait.gob.bo
Brasil	www.carf.economia.gov.br
Costa Rica	www.hacienda.go.cr
El Salvador	www.taiia.gob.sv
España	<p>http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx</p> <p>Sede electrónica: https://sedeminhap.gob.es/es-ES/sedes/tea/Paginas/default.aspx</p>
México	www.tfjfa.gob.mx.
Nicaragua	www.tta.gob.ni
Panamá	http://www.tribunaltributario.gob.pa/
Perú	www.mef.gob.pe / http://tribunal.mef.gob.pe/
Uruguay	www.tca.gub.uy

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

TABLA 18

**Tipos de servicios ofrecidos al ciudadano a través del sitio web del Tribunal Tributario Administrativo**

PAÍSES	NORMATIVA	JURISPRUDENCIA	OTROS SERVICIOS	GUÍA JUDICIAL	CONSULTA EXPEDIENTES	MODELOS DE ESCRITOS
Argentina	X	X	X <sup>1/</sup>			
Bolivia	X	X	X <sup>2/</sup>			
Brasil	X	X	X <sup>3/</sup>	X	X	
Costa Rica	X	X		X		
El Salvador	X		X <sup>4/</sup>			
España	X	X	X	X	X	X
México	X		X <sup>5/</sup>	X	X	X
Nicaragua	X	X				
Panamá	X	X	X	X		
Perú	X	X	X		X	
Uruguay	X	X	X <sup>6/</sup>	X	X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

1/Formularios.

2/Punto de Información de Trámites (PITT).

3/Sistema Push (permite acompañamiento automático del trámite procesal).

4/Atención a consultas, Sentencias notificadas, Consulta de Recursos.

5/Pago de copias, Directorio, Centro de Estudios, Calendario oficial.

6/Información institucional, concursos, jornadas académicas.

El Tribunal Económico Administrativo Central de España ofrece en su web un “Manual de usuario” que tiene por objetivo ofrecer a los usuarios consultantes la información necesaria para la búsqueda de documentos en la Base de Doctrina y Criterios del Tribunal Económico Administrativo Central (DYCTEAC). Esta es una herramienta de búsqueda que facilita la localización de resoluciones,

y de los criterios jurídicos del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), por ejemplo, doctrina reiterada del Tribunal Central, criterios que tienen carácter vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas (Artículo 239.7 de la Ley 58/2003 General Tributaria) y las resoluciones que resuelven los recursos extraordinarios de alzada para

la unificación de criterio, que tienen igualmente carácter vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas (Artículo 242 de la Ley 58/2003 General Tributaria).

Además, se especifican las referencias normativas y los conceptos jurídicos vinculados con los criterios doctrinales y las resoluciones incluidas en la base y en algunos casos se completan los criterios con notas y acotaciones que interrelacionan los mismos con otros criterios y resoluciones TEAC y con sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa que les afectan.

En el año 2003 se desarrolló en Heredia (Costa Rica) el Seminario Internacional “Internet y Sistema Judicial” con la participación de los Poderes Judiciales, O.N.G. de la sociedad civil y académicos de Argentina, Brasil, Canadá, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, México, República Dominicana y Uruguay. Allí se aprobaron las denominadas “Reglas de Heredia” con la finalidad de establecer un adecuado y limitado uso de la información pública cuando puede invadir o afectar derechos de personas, en coincidencia con criterios de la “Declaración de principios sobre libertad de expresión” de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos de la O.E.A., el Consejo de Europa, el Comité de Ministros de la Unión Europea y el Parlamento Europeo.

Para la Regla 1 de las referidas “Reglas de Heredia” la transparencia de la justicia es una de las finalidades perseguidas con la difusión en internet, al determinar que: “La finalidad de la difusión en internet de

las sentencias y resoluciones judiciales será: a) El conocimiento de la información jurisprudencial y la garantía de igualdad ante la Ley; b) Para procurar alcanzar la transparencia de la administración de justicia”.

La generalidad de los sistemas comparados publica las sentencias del tribunal en la web, diferenciándose sólo en que se publicita la sentencia íntegra (Argentina), omitiendo los datos del contribuyente por aplicación del instituto del secreto o sigilo fiscal (Costa Rica, Nicaragua, Panamá y Perú) o limitando la publicación a las resoluciones del tribunal que fijaren doctrina administrativa (España).

Por otra parte, la estadística constituye una imprescindible herramienta de gestión, toda vez que, a modo de brújula, muestra los indicadores más importantes del servicio de justicia y permite analizar información con la finalidad de lograr mejoras sustanciales en ese ámbito, facilitando la toma de decisiones en la planificación, gestión, evaluación y corrección de distorsiones de las actuaciones jurisdiccionales.

Bolivia, Brasil, El Salvador, España, México, Panamá y Perú publican sus estadísticas en el sitio web del tribunal, metodológicamente estandarizadas en formas similares, toda vez que reflejan las variables más características de la función jurisdiccional (causas existentes, ingresadas, objeto del juicio, resueltas o salidas y saldos totales).

TABLA 19		Publicación de estadísticas en el sitio web del Tribunal Tributario Administrativo	
PAÍSES	PUBLICACIÓN DE LAS ESTADÍSTICAS DEL TRIBUNAL		
	SI	NO	
Argentina		X	
Bolivia	X <sup>1/</sup>		
Brasil	X <sup>2/</sup>		
Costa Rica		X	
El Salvador	X <sup>3/</sup>		
España	X <sup>4/</sup>		
México	X <sup>5/</sup>		
Nicaragua		X	
Panamá	X <sup>6/</sup>		
Perú	X <sup>7/</sup>		
Uruguay		X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

1/ Publica: Cantidad admitida y resuelta en ambas sedes, disponible en: <http://www.ait.gob.bo/estadisticas-institucionales/>

2/ Publica: Relatorios Gerenciales, disponibles en: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/relatorio-gerenciais>

3/ Se publica mensualmente el Estado de Recursos de Apelación Ingresados, Sentenciados y en Proceso.

4/ Las estadísticas se incorporan en las Memorias Anuales de los Tribunales Económico-Administrativos.

5/ Se publican estadísticas como número de expedientes recibidos, montos y valor de lo asuntos en trámite entre otros.

6/ Se publica un Boletín Estadístico, mensualmente y contiene cuadros y gráficos de las características distintivas de los recursos presentados ante el Tribunal Administrativo Tributario (TAT).

7/ Se publican las siguientes estadísticas: Evolución del Pasivo de Expedientes del Tribunal Fiscal, Ingreso de Expedientes al Tribunal Fiscal, Ranking de Municipios más quejados ante el Tribunal Fiscal, Ingreso de Expedientes al Tribunal Fiscal por Dependencia, Ingreso de Expedientes al Tribunal Fiscal por Administración Tributaria.

Las nuevas tecnologías posibilitan la búsqueda y consultas online de expedientes, facilitando la gestión y a la vez, dotando de mayor transparencia al proceso jurisdiccional y, además, posibilita un eficaz reflejo estadístico de los mismos. Poseen un sistema informático de seguimiento de expedientes, además de los países citados en el párrafo precedente, Costa Rica y Uruguay.

Además, existen links a bases de datos de organismos oficiales que cuentan con buscadores de la normativa en vigor, permitiéndose el acceso a todas las normas (Leyes, Decretos Leyes, Decretos, Resoluciones, etc.) publicadas online en su versión íntegra.

<b>TABLA 20 Bases normativas y buscadores legales online</b>	
<b>PAÍSES</b>	<b>ONLINE</b>
Argentina	InfoLeg es una base de datos legislativos del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, Ministerio que administra además el Sistema Argentino de Información Jurídica (SAIJ) <a href="http://www.infoleg.gov.ar/">http://www.infoleg.gov.ar/</a>
Bolivia	<a href="http://www.aduana.gob.bo/">http://www.aduana.gob.bo/</a> <a href="http://www.impuestos.gob.bo/">http://www.impuestos.gob.bo/</a> <a href="http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/">http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/</a> <a href="http://www.silep.gob.bo/silep/inicio">http://www.silep.gob.bo/silep/inicio</a> <a href="https://www.economiayfinanzas.gob.bo/viceministerio-de-politica-tributaria.html">https://www.economiayfinanzas.gob.bo/viceministerio-de-politica-tributaria.html</a>
Brasil	<a href="http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao">http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao</a> <a href="http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais">http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais</a> <a href="http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/regulamentos">http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/regulamentos</a>
Costa Rica	<a href="http://www.pgrweb.go.cr/scij/">http://www.pgrweb.go.cr/scij/</a>
Panamá	<a href="http://infojuridica.procuraduria-admon.gob.pa/Infojuridica/">http://infojuridica.procuraduria-admon.gob.pa/Infojuridica/</a>
Perú	Sistema Peruano de Información Jurídica – SPIJ <a href="http://spij.minjus.gob.pe/spij.html">http://spij.minjus.gob.pe/spij.html</a>
Uruguay	IMPO Centro de Información Oficial <a href="http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi">http://www.impo.com.uy/cgi-bin/bases/consultaBasesBS.cgi</a>

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

### **II.8.2 Gestión de calidad**

La mejora de la gestión de los procesos contenciosos tiene por resultado inmediato, maximizar a toda persona humana o jurídica, su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. A tal efecto, se busca en general el establecimiento de un sistema de gestión de calidad que contemple tanto las actividades jurisdiccionales como las administrativas.

Los avances realizados le han permitido al Tribunal Fiscal de Perú, contar con la Certificación ISO 9001-2008 en los distintos procedimientos que se desarrollan en su ámbito jurisdiccional específico (apelación, queja, y solicitudes de corrección, ampliación o aclaración).

En Bolivia, las normas de emisión de las Resoluciones Jerárquicas resultan adecuadas a la Norma NB/ISO 9001:2015, ISO 9001:2015 y El Salvador ostenta certificación sobre el Sistema de Gestión de la Calidad ISO 9001:2008, encontrándose en pleno proceso de transición a la Norma ISO 9001:2015.

Brasil obtuvo el certificado ISO 9001:2015 en 2017; en 2018 y 2019. En 2018, aprobó una Auditoría de Mantenimiento que certificó la continuidad de la calidad de sus procesos finales, es decir, se mantuvo la certificación de calidad ISO 9001:2015.

En el caso de Costa Rica, a partir del desarrollo de herramientas para medir la productividad de los funcionarios, al principio de cada año se firman metas de cumplimiento, como un compromiso asumido por todos los funcionarios del Tribunal, que luego formarán parte íntegra del período de Evaluación del Desempeño de la gestión pública.

### **II.9 PRINCIPALES RETOS DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS ADMINISTRATIVOS**

El análisis de la gestión de proyectos de los tribunales tributarios, en el marco de sus respectivas competencias, lleva a ponderar los principales proyectos funcionales implementados por ellos en los últimos años, los cuales básicamente encuentran su base de sustentación en la implementación de las nuevas tecnologías (TIC) como herramientas para facilitar el acceso a los estrados del tribunal y brindar un servicio de justicia más eficaz y eficiente, lo que se muestra como una tendencia creciente en toda la región.

A su vez, cabe también indagar sobre las propuestas concretas de líneas de acción a corto y mediano plazo, como proyectos de optimización funcional para el fortalecimiento de la gestión tribunalicia, las que, además de una lógica profundización del proceso de modernización tecnológica, proyectan como vías idóneas al cumplimiento de los planes estratégicos, a ciertas readecuaciones organizativas, a la necesidad de contar con una infraestructura edilicia adecuada y a la capacitación del personal en materias específicas, v.gr. tributación internacional, entre otras varias.

En el actual contexto iberoamericano, los nuevos retos y desafíos para los tribunales tributarios consisten esencialmente en garantizar a los justiciables el derecho de acceso a la justicia como presupuesto de la tutela jurisdiccional efectiva.

Además, para que tales derechos resulten efectivos, se debe remover obstáculos reales, tales como una alta tasa de congestión en el tribunal, reveladora de que

la carga total de expedientes (causas registradas más pendientes) resulta muy superior a las causas que se resuelven, así como una elevada tasa de ingresos de causas.

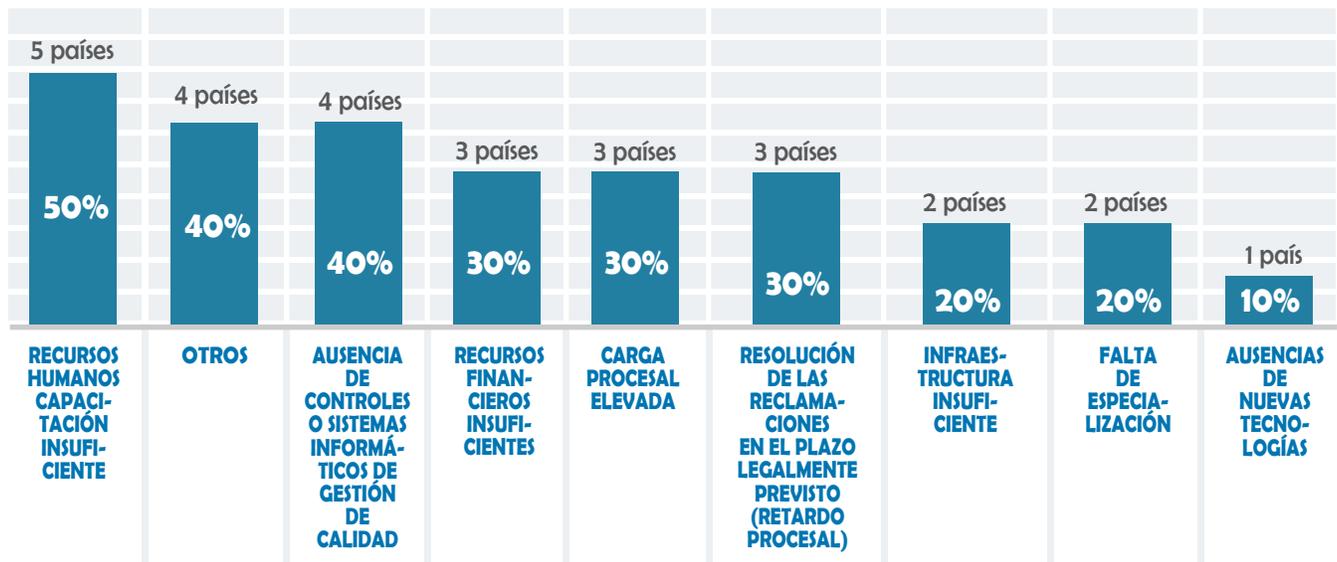
Resulta claro que la mora de los tribunales tributarios en la resolución de controversias, hace que sociedad en su conjunto, pierda en parte la credibilidad en la administración de justicia.

Por ello, es menester, garantizar a las partes litigantes su derecho a un plazo razonable en la duración del proceso, toda vez que esta última garantía

fundamental integra al “debido proceso”<sup>25</sup> y cuyo lapso debe sustentarse en criterios de razonabilidad y proporcionalidad para el caso concreto, máxime cuando subyace un “interés público” comprometido en la normal y expedita percepción de los tributos, principal fuente de financiación de los Presupuestos de las Administraciones Públicas.

Esta cardinal cuestión jurídica nos remite a una reingeniería de funciones y mecanismos de organización, de administración y de gestión, piedras basales donde cimentar la misma.

**GRÁFICO 6 Principales desafíos que afrontan actualmente los Tribunales Tributarios Administrativos de Iberoamérica**



**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>

**Nota:** Basada en una muestra de 10 países: Bolivia, Brasil, Costa Rica, El Salvador, México, España, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay. Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente.

25 La CIDH lo denomina también “derecho de defensa procesal”, considerándolo una garantía que debe estar presente en toda clase de procesos, no sólo en aquellos de orden penal, sino de tipo civil, administrativo o de cualquier otro (CIDH, Corte I.D.H. Caso Genie Lacayo. Sentencia de 29 de enero de 1997, párrafo. 74).





TRIBUNALES  
TRIBUTARIOS  
JUDICIALES



## III. TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES

### III.1 PANORAMA GENERAL

El control jurisdiccional del actuar administrativo, y en particular, de la actividad de la Administración Tributaria corresponde a los Tribunales de Justicia a los que se encomienda velar, en beneficio de los interesados y del interés general, por el exacto sometimiento de la Administración al Derecho y por la corrección del uso de sus potestades.

En este sentido, las regulaciones de los diferentes países establecen las características del régimen de revisión jurisdiccional de los actos de la Administración Tributaria una vez que se hayan agotado las posibilidades de recurso en la vía administrativa.

Así, en la normativa española corresponde el conocimiento de los recursos contra actos de la Administración Tributaria a la denominada Jurisdicción Contenciosa Administrativa que, a su vez, conoce del resto de los recursos y reclamaciones contra el actuar administrativo no tributario.

A diferencia de España, Argentina o Brasil en los que no existen tribunales judiciales especializados en temas tributarios -excepto en materia de cobro coactivo en Buenos Aires-, en Portugal existen los Tribunales Administrativos y Fiscales a los que compete juzgar las

acciones y recursos contenciosos que tengan por objeto dirimir los litigios emergentes de las relaciones jurídicas administrativas y fiscales.

El Artículo 202. 1 de la Constitución de la República Portuguesa establece que *“Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo”*. Por su parte, el Artículo 212 contiene los mandatos constitucionales relativos a los *“Tribunais administrativos e fiscais”* disponiendo en su primer apartado: *“O Supremo Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional”*, agregando el número 3: *“Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”*.

Puede verse como Ecuador, Portugal y Venezuela disponen de tribunales tributarios judiciales. En Venezuela existen los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario que actúan en primera instancia la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia que actúa en segunda instancia, en consecuencia conoce de las causas por vía de apelación y consulta obligatoria.

Las experiencias de Chile y Colombia constituyen casos especiales que merecen ser detalladas:

### **Chile**

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros, son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de sus funciones, que tienen dentro de sus objetivos resolver las reclamaciones de los contribuyentes en contra de los actos emanados tanto del Servicio de Impuestos Internos como del Servicio Nacional de Aduanas.

Por otra parte, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 1º la Ley N° 20.332 que “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”, los Tribunales Tributarios y Aduaneros son “órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, en el ámbito de su territorio...”.

### **Colombia**

El Consejo de Estado de este país es un tribunal especial, inspirado en el célebre Consejo de Estado francés y es el máximo tribunal de lo Contencioso administrativo de acuerdo con la Constitución Política de Colombia que le atribuye, entre otras funciones, la de desempeñar de tribunal supremo de lo contencioso administrativo y, por ende, de lo tributario. El Consejo de Estado de Colombia está integrado por 3 salas, la Plena, constituida por todos los magistrados, la Sala de lo Contencioso Administrativo, integrada por 27 magistrados y la de Consulta y Servicio civil. Cuenta, a su vez, con una Sala de Gobierno integrada por el Presidente y Vice presidentes del Consejo de Estado y los presidentes de las salas antes señaladas. De conformidad al reglamento del Consejo de Estado, los negocios judiciales de los cuales conoce la Sala de lo Contencioso Administrativo

se distribuyen entre sus secciones atendiendo un criterio de especialización y volumen de trabajo, de tal manera que la sección cuarta conoce de los asuntos de naturaleza tributaria tales como: (i) los procesos de simple nulidad que versen sobre actos administrativos relacionados con impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales, excepto las tasas, (ii) los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que versen sobre las mismas materias enunciadas, (iii) el recurso extraordinario de revisión contra las sentencias de única instancia dictadas por los tribunales administrativos, en asuntos relacionados con la competencia de esta sección, las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones que fallen las excepciones y ordenen llevar adelante la ejecución en los procesos de cobro administrativo. (Acuerdo 55 de 2003).

El presente apartado se refiere a tribunales tributarios judiciales, sin embargo, los autores han decidido incluir dos casos especiales que por sus características podría interpretarse que no son de naturaleza judicial ni administrativa. Estos casos se refieren a las experiencias de Colombia y Chile, detalladas en las tablas y sus respectivos comentarios a lo largo del presente apartado

### **III.2 ORGANIZACIÓN DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES: ORGANIGRAMA, TRIBUNALES COLEGIADOS, SEDES TERRITORIALES, COMPETENCIAS MATERIALES, DIVISIÓN EN SALAS Y TRIBUNALES DE PRIMERA, SEGUNDA O DE ÚNICA INSTANCIA, INDEPENDENCIA Y PRESUPUESTO**

#### ***III.2.1 Organigramas***

La organización judicial en materia contencioso-administrativa, en particular, tributaria reviste en muchos casos cierta complejidad, dado que coexisten territorialmente municipios, partidos, provincias, departamentos y/o Comunidades Autónomas, lo cual

lógicamente se refleja en la estructura y organización de los Tribunales Tributarios Judiciales que se puede ver en algunos de los incluidos en los ejemplos de esta publicación.

#### ***III.2.2 Tribunales colegiados***

Aquellos tribunales que resuelven las controversias con pluralidad de magistrados se denominan “tribunales colegiados”. Adviértase que en el concepto esbozado sólo encuadra la pluralidad de magistrados que resuelven la litis y no la cantidad de sus integrantes. Generalmente, están integrados con un número de miembros no inferior a tres, requiriéndose un número impar como forma de agilizar la formación de la mayoría. El mecanismo de decisión autorizado es el voto de la mayoría absoluta, exigiéndose la existencia de una sustancial coincidencia de los fundamentos de miembros que la integran.

Ejemplo de tribunales colegiados son los Tribunales Distritales de lo contencioso tributario de Ecuador.

PAÍSES	TRIBUNAL COLEGIADO	
	SI	NO
Chile		X
Colombia	X <sup>1/</sup>	
Ecuador	X	
Portugal	X <sup>2/</sup>	
Venezuela	X <sup>3/</sup>	X <sup>4/</sup>

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ De acuerdo con el artículo 107 del CPACA, el Consejo de Estado está conformado por 31 Magistrados.

2/ En virtud del Artículo 46 del ETAF, los tribunales tributarios funcionan con un juez singular, a cada juez que compite con el juicio, de hecho y de derecho, de los procesos que le sean distribuidos. Cuando su apreciación se plantea una cuestión de Derecho nueva que suscite dificultades serias y pueda plantearse en otros litigios, el presidente del tribunal podrá decidir que el juicio se haga con la intervención de todos los jueces del tribunal, siendo el quórum de dos tercios.

Los Tribunales Centrales Administrativos funcionan con una formación de tres jueces, Artículo 35 ETAF - el juicio corresponde al ponente ya otros dos jueces, siendo las decisiones tomadas en conferencia.

El Tribunal Supremo Administrativo funciona:

- formación de tres jueces Artículo 17 y 26 ETAF - el juicio en cada sección corresponde al ponente ya dos jueces.

- en pleno Artículo 17 y 27 ETAF - el juicio en su totalidad corresponde al ponente ya los demás jueces en ejercicio en la sección. El pleno de la sección sólo puede funcionar con la presencia de al menos dos tercios de los jueces. Las decisiones se toman en conferencia.

3/ La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, la cual se encuentra integrada por cinco (5) magistrados. (Que conoce en segunda instancia).

4/ Los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario son unipersonales (Que conocen en primera instancia).

### III.2.3 Sedes de los Tribunales

La magnitud de la distancia que existe entre el domicilio de un persona y la sede del tribunal constituye en ciertos casos, un motivo no deseado de limitación al acceso a la justicia del ciudadano contribuyente.

A efectos de minimizar el mismo, varias legislaciones contemplan la existencia de sedes o delegaciones regionales del tribunal, sean estas fijas o móviles.

En este sentido, cabe citar a los sistemas de Ecuador, Portugal y Venezuela.

TABLA 22		Sedes o delegaciones regionales fijas o móviles	
PAÍSES	EXISTENCIA EN EL TRIBUNAL DE SEDES O DELEGACIONES REGIONALES FIJAS O MÓVILES		
	SI	NO	
Chile	X <sup>1/</sup>		
Colombia		X	
Ecuador	X		
Portugal	X <sup>2/</sup>		
Venezuela	X <sup>3/</sup>		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ Existen en el país, 18 Tribunales Tributarios y Aduaneros, con asiento en cada región del país, a saber, Arica y Parinacota, Tarapacá, Antofagasta, Atacama, Coquimbo, Valparaíso, Libertador General Bernardo O'Higgins, Maule, Bío Bío, Araucanía, Los Ríos, Los Lagos, Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, Magallanes y la Antártica Chilena. A su vez y 4 con asiento en la Región Metropolitana de Santiago, se encuentran instalados cuatro Tribunales Tributarios y Aduaneros. Son órganos jurisdiccionales letrados, especiales, independientes, no integran el poder judicial y están sujetos a la superintendencia directiva correccional y económica de la Excelentísima Corte Suprema.

2/ La jurisdicción administrativa y fiscal abarca una pluralidad de tribunales estructurados jerárquicamente:

- Tribunal Supremo Administrativo (STA), con sede en Lisboa y que tenga competencia sobre todo el territorio nacional, los Artículos 11 a 30 de ETAF.

- Tribunales Centrales Administrativos (TCA), con competencia en el área de las respectivas circunscripciones, Artículo 31 a 38 del ETAF:

- Corte de Administración Central, del Sur, con sede en Lisboa;

- Tribunal Central Administrativo Norte, con sede en Oporto.

- Tribunales Tributarios (TAF), 16 tribunales con competencia en el área de las respectivas circunscripciones, Artículo 45 del ETAF y Ordenanza N° 2-B / 2004, de 5 de enero y Orden N° 874/2008, de 14 de agosto.

3/ Sedes fijas.

### **III.2.4 Competencias materiales de los Tribunales Tributarios**

Resulta casi ocioso recordar que los tribunales aquí estudiados tienen asignada una determinada competencia, esto es, la materia tributaria. Ello por cuanto el legislador ha delimitado la misma en razón del objeto litigioso, configurando así una razón cualitativa-objetiva de determinación de la competencia.

En cuanto a la competencia “*ratione materiae*” de los cinco tribunales tributarios judicial de Iberoamérica, es importante destacar que todos los tribunales mantienen competencia sobre aspectos impositivos. Solo tres tribunales latinoamericanos tienen competencia sobre aspectos aduaneros (Chile, Ecuador y Venezuela). El tribunal tributario judicial de Venezuela es el único que posee amplia competencia en el ámbito de tributos nacionales (Impuestos, Aduanas y Recursos de la Seguridad Social). Existen tribunales tributarios judiciales que a su vez poseen potestad en el ámbito subnacional, tales como los de Ecuador (Por ejemplo, los: Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, tienen la competencia para tratar sobre acciones planteadas en contra de los tributos nacionales como los subnacionales), Portugal y Venezuela. En el ámbito de las contribuciones parafiscales, se destacan las experiencias de Colombia, Portugal y Venezuela. En Colombia y Portugal, los tribunales tributarios judiciales, tratan materias adicionales.

En Portugal, las cuestiones de competencia atribuidas al Tribunal Supremo Administrativo (STA) están contenidas en el Artículo 26 del *Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais* (ETAF); a los Tribunales

Centrales Administrativos (TCA), en el Artículo 38 y a los Tribunales Tributarios (TAF), en el Artículo 49 del referido Estatuto.

Por lo que hace específicamente a los tribunales tributarios, el Artículo 49 del “Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais” (ETAF) establece la competencia de los citados tribunales determinando que entenderán:

- a) De las acciones de impugnación:
  - i) los actos de liquidación de ingresos fiscales estatales, regionales o locales, y parafiscales, incluyendo la desestimación total o parcial de reclamaciones de dichos actos;
  - ii) los actos de fijación de los valores patrimoniales y de los actos de determinación de materia imponible susceptibles de impugnación judicial autónoma;
  - iii) los actos de la autoridad competente en los procedimientos de ejecución fiscal;
  - iv) los actos administrativos relativos a cuestiones fiscales que no se atribuyan a la competencia de otros tribunales;
- b) La impugnación de decisiones de imposición de multas y sanciones accesorias en materia fiscal;
- c) Las acciones destinadas a obtener el reconocimiento de derechos o intereses legalmente protegidos en materia fiscal;
- d) De los incidentes, embargos de terceros, reclamación de la verificación y graduación de créditos, anulación de la venta, oposiciones e impugnación de actos lesivos, así como de

todas las cuestiones relativas a la legitimidad de los responsables subsidiarios, planteadas en los procesos de ejecución fiscal;

e) De las solicitudes siguientes:

- i) La declaración de la ilegalidad de normas administrativas de ámbito regional o local, emitidas en materia fiscal;
- ii) De producción anticipada de prueba, formulados en proceso en ellos pendiente o instaurando en cualquier tribunal tributario
- iii) De providencias cautelares para garantía de créditos fiscales;
- iv) De medidas cautelares relativas a los actos administrativos impugnados o impugnables y las normas contempladas en el inciso i) precedente;

v) Ejecución de sus decisiones;

vi) La notificación de cualquier autoridad fiscal para facilitar la consulta de documentos o expedientes, expedir certificados y proporcionar información;

f) De las demás materias que les sean deferidas por Ley.

Compete además a los tribunales tributarios cumplir los mandatos emitidos por el Supremo Tribunal Administrativo o por los tribunales centrales administrativos y satisfacer las diligencias solicitadas por carta, oficio u otros medios de comunicación que le sean dirigidos por otros tribunales tributarios.

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

### Venezuela

El Recurso Contencioso Tributario procederá:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico por ante la Administración Tributaria, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.
2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente.
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

El Recurso Contencioso Tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al Recurso Jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste.

No procederá el expresado medio de impugnación judicial:

1. Contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.

2. Contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República Bolivariana de Venezuela, de

conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales.

3. En los demás casos señalados expresamente en el Código Orgánico Tributario.

## Portugal

La jurisdicción de los tribunales fiscales se establece en el artículo 49 del ETAF (Estatuto de los tribunales administrativos y fiscales).

Este artículo establece que:

### Artículo 49

#### Competencia de los tribunales tributarios

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente artículo, los tribunales fiscales son responsables de:

a) Las acciones de impugnación:

- i) Actos de liquidación de ingresos tributarios estatales, regionales o locales y parafiscales, incluido el rechazo total o parcial de reclamos por estos actos;
- ii) Actos de fijación de valores patrimoniales y actos de determinación de materias tributarias susceptibles de impugnación judicial autónoma;
- iii) Los actos realizados por la entidad competente en los procedimientos de ejecución fiscal;
- iv) Actos administrativos relacionados con asuntos fiscales que no se atribuyen a la competencia de otros tribunales;

b) La impugnación de decisiones para imponer multas y sanciones accesorias en materia fiscal;

c) Acciones destinadas a obtener el reconocimiento de derechos o intereses legalmente protegidos en materia fiscal;

d) Incidentes, embargos de terceros, reclamos de verificación y graduación de créditos, anulación de la venta, oposiciones e impugnación de actos nocivos, así como todas las cuestiones relacionadas con la legitimidad de los responsables subsidiarios, planteadas en los procedimientos de ejecución fiscal;

e) los siguientes pedidos:

- i) Declaración de ilegalidad de las normas administrativas emitidas en materia fiscal;
- ii) Producción temprana de evidencia, formulada en un proceso pendiente en ellos o para ser instituida en cualquier tribunal de tributario;
- iii) Medidas cautelares para la garantía de créditos fiscales;
- iv) Medidas cautelares relacionadas con actos administrativos impugnados o impugnables y las normas a que se refiere el inciso i) de este párrafo;
- v) Implementando sus decisiones;
- vi) Citación de cualquier autoridad fiscal para proporcionar consultas de

- documentos o procesos, emitir certificados y proporcionar información;
- f) De otros asuntos que son otorgados por ley.
2. También corresponde a los tribunales tributarios cumplir con los mandatos emitidos por el Supremo Tribunal Administrativo o por los tribunales administrativos centrales y satisfacer las diligencias solicitadas por carta, carta u otros medios de comunicación que otros tribunales tributarios le envíen.
3. Los agentes encargados de hacer cumplir la ley desempeñan sus funciones en ejecuciones que caen dentro de la jurisdicción de los tribunales tributarios, sin perjuicio de los poderes de los órganos de la administración tributaria.
- Por lo tanto, adjunto la tabla con las competencias correspondientes debido al tema en el anexo.

En la siguiente tabla se refleja con mayor detalle lo antes descrito:

TABLA 23 Competencia “ratione materiae” del Tribunal Tributario Judicial						
PAÍSES	TRIBUTOS NACIONALES			TRIBUTOS SUBNACIONALES	PARAFISCALES	OTROS*
	IMPUESTOS	ADUANAS	RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL			
Chile	X	X				
Colombia	X				X	X 2/
Ecuador	X	X		X 1/		
Portugal	X			X	X	X 3/
Venezuela	X	X	X	X	X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

1/ Es necesario aclarar que en el Ecuador los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, tienen la competencia de conocer las acciones planteadas en contra de los tributos nacionales como los subnacionales, conforme a lo establecido en el artículo 218 y 219 del Código Orgánico de la función Judicial.

2/ Acuerdo 58 de septiembre 15 de 1999 (Reglamento Interno del Consejo de Estado) Art. 13 Sección Cuarta Numeral 1. Disponible en el siguiente enlace: [http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/nuestraentidad/Reglamento\\_CE\\_Acuerdo\\_58\\_de\\_1999.pdf](http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/nuestraentidad/Reglamento_CE_Acuerdo_58_de_1999.pdf)

3/ En Portugal, la jurisdicción de los tribunales fiscales se establece en el artículo 49 del ETAF (Estatuto de los tribunales administrativos y fiscales). Disponible en el siguiente enlace: <https://dre.pt/application/conteudo/278029>

### **III.2.5 División del Tribunal en Salas con distintas competencias materiales**

En relación con la estructura y funcionamiento de los tribunales judiciales colegiados, determinados países sobre bases constitucionales y legales, instituyen salas especializadas, es decir, otorgan a las mismas una competencia específica en razón de la materia (*“ratione materiae”*). Así sucede, por ejemplo, en la Jurisdicción española al distinguirse las salas de lo Civil, de lo Penal o de lo Contencioso Administrativo.

Sin embargo, los Tribunales judiciales tributarios de Ecuador, Portugal y Venezuela no se encuentran divididos en salas con competencias específicas.

### **III.2.6 Tribunales de instancia única, primera o segunda instancia**

Entendemos por “instancia”, en su acepción más simple, cada uno de los grados o etapas del proceso judicial. La mayoría de las legislaciones adoptan el principio de la “doble instancia”, que refiere a la posibilidad procesal que las partes acudan ante un órgano superior cuando la sentencia de primera instancia en su parte resolutive, le causare al apelante un agravio o perjuicio concreto.

No resulta ocioso recordar que los juzgados de primera instancia entienden y resuelven la controversia judicial a través del dictado de una sentencia, por lo cual esta etapa comprende desde el inicio del proceso judicial hasta la sentencia.

La referida sentencia puede resultar definitiva, es decir, no susceptible de ser impugnada, o por el contrario, apelable ante la alzada, esto es, revisada por un Órgano Superior Jerárquico cuando alguna de las partes se considerare perjudicada. La segunda etapa comprende el período que abarca desde la admisión del recurso hasta el dictado de la sentencia de la alzada.

En Venezuela resultan competentes en esta materia, los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributarios, en primera instancia, y la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en segunda instancia.

No hemos de soslayar que, en determinadas circunstancias, ciertas leyes procesales nacionales prevén el denominado “recurso directo” que posibilita requerir la intervención de la segunda instancia sin la previa intervención de la primera.

Por lo general, los juzgados de primera instancia (juez *α-quo*) son de carácter unipersonal y las Cámaras de Apelaciones (juez *ad-quem*) resultan ser tribunales colegiados. Las resoluciones o sentencias de Cámara normalmente son apelables ante la Corte Suprema o Tribunal Superior de Justicia.

La excepción al sistema de la “doble instancia” está constituida por los tribunales de lo contencioso tributario de Ecuador, los que actúan como órganos jurisdiccionales colegiados y de única instancia, toda vez que normativamente se ha restringido el acceso

a una segunda instancia judicial, limitado ello sólo un estricto análisis técnico jurídico, no resulta ser al recurso extraordinario de casación, el cual en constitutivo de instancia.

<b>TABLA 24 Instancia asignada al Tribunal Tributario Judicial</b>	
<b>PAÍSES</b>	<b>INSTANCIA</b>
Chile	Primera
Colombia	Los litigios de nulidad y restablecimiento del derecho en materia tributaria, por regla general se tramitan como procesos ordinarios de doble instancia, por excepción en única instancia, por ejemplo, Procesos sin cuantía
Ecuador	Primera y única instancia
Portugal	<p>Artículos 212, de la CRP, 8 de la ETAF y Artículos 146 a 148 de la DEJ:</p> <p>Supremo Tribunal Administrativo (tribunal de cúpula), que comprende dos secciones, una de contencioso administrativo y otra de contencioso tributario, con competencia en todo el territorio nacional, Artículo 11. de ETAF</p> <p>Tribunales Centrales Administrativos (Tribunales de 2ª Instancia), cada TCA comprende dos secciones, una de contencioso administrativo y otra de contencioso tributario, Artículo 31 ETAF. La alzada de los tribunales centrales administrativos corresponde a la que está establecida para los tribunales de la relación (Artículo 6, apartado 4, del ETAF).</p> <p>Tribunales Tributarios (tribunales de primera instancia) Artículo 45 ETAF. La alzada de lo tribunales tributarios corresponde a la que se encuentra establecida para los tribunales judiciales de primera instancia - 5.000 € (Artículo 6, apartados 2 y 3, del ETAF)</p> <p>En los procesos en que ejerzan competencias de primera instancia, la alzada de los Tribunales Centrales Administrativos y del Supremo Tribunal Administrativo corresponde, para cada una de sus secciones, respectivamente a la de los Tribunales Administrativos de Círculo y la de los Tribunales Tributarios (Artículo 6, apartado 5, del ETAF).</p>
Venezuela	<p>a) Primera: Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario.</p> <p>b) Segunda: Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.</p>

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.2.7 Independencia y autonomía de los tribunales tributarios judiciales

Los órganos del Poder Judicial tienen atribuidas las funciones jurisdiccionales que le otorgan la Constitución y las leyes dictadas en su consecuencia para lo cual es menester que ejercite institucionalmente la autonomía que se encuentre normativamente establecida.

La autonomía funcional o administrativa consiste en la aptitud del tribunal judicial, en su carácter de poder público, para dictar normas de carácter interno que regulen su funcionamiento o bien que proyecten efectos extramuros obligando a los terceros a su cumplimiento cuando actúen ante dicho órgano.

Por su parte, la autonomía orgánica se traduce en la separación del Poder Judicial de los restantes poderes del Estado y queda entonces configurada la existencia de una parcela normativa propia y de una actuación orgánico-política independiente.

Igualmente, cabe ponderar la denominada “autonomía financiera”, que refiere a la capacidad del tribunal para contar con los recursos propios necesarios para cumplir con las funciones jurisdiccionales a su cargo.

TABLA 25		Autonomía en el Tribunal Tributario Judicial				
PAÍSES	EXISTENCIA DE AUTONOMÍA EN EL TRIBUNAL		TIPOS DE AUTONOMÍA			
	SI	NO	FUNCIONAL	ORGÁNICA	FINANCIERA	OTRA
Chile	X		X	X		
Colombia	X		X	X	X <sup>3/</sup>	
Ecuador		X				
Portugal	X		X	X	X	
Venezuela	X			X <sup>1/</sup>	X <sup>2/</sup>	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ Depende del Poder Judicial.

2/ En lo financiero depende de la Dirección Ejecutiva de la Magistratura (DEM) adscrita al Tribunal Supremo de Justicia (TSJ).

3/ Arts. 113, 228, 236 y 254 Constitución Política de Colombia.

Sirva como ejemplo de lo anterior, el caso de Chile en que se instauraron los Tribunales Tributarios y Aduaneros en cuanto que órganos sujetos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Corte Suprema y que son independientes tanto orgánica como funcionalmente del Servicio de Impuestos Internos, garantizando así la debida autonomía funcional y orgánica que caracteriza a la función jurisdiccional que la Ley le ha otorgado.

La independencia del Poder Judicial no sólo refiere a la insoslayable autonomía jurisdiccional, sino que resulta abarcativa del autogobierno administrativo y financiero.

En Venezuela, la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela establece en su artículo 254: *“El Poder Judicial es independiente y el Tribunal Supremo de Justicia gozará de autonomía funcional, financiera y administrativa. A tal efecto, dentro del presupuesto general del Estado se le asignará al sistema de justicia una partida anual variable, no menor del dos por ciento del presupuesto ordinario nacional, para su efectivo funcionamiento, el cual no podrá ser reducido o modificado sin autorización previa de la Asamblea Nacional. El Poder Judicial no está facultado para establecer tasas, aranceles, ni exigir pago alguno por sus servicios”*.

### **III.2.8 Presupuesto del Tribunal Tributario Judicial**

Los tribunales judiciales de Ecuador no gozan de autarquía financiera.

Igual ponderación cabe para los Tribunales Tributarios y Aduaneros (Chile) y el Consejo de Estado (Colombia), los cuales pese a ser tribunales jurisdiccionales especializados e independientes, ubicados fuera del Poder Judicial, no gozan de la referida autarquía.

En materia presupuestaria resulta interesante señalar que en diversas legislaciones nacionales, el acceso a la justicia se encuentra condicionado por pago previo de un tributo conocido como *“tasa de justicia”* que se fija generalmente en base al monto demandado.

Dichas tasas, con distinto diseño legal, han sido instauradas con la finalidad proyectar efectos sobre la demanda por justicia -disminuir niveles de litigiosidad-, y a la vez, aportar en el financiamiento del sistema de administración de justicia, al dotar al Poder Judicial de un recurso específico propio para afrontar sus gastos de funcionamiento y de inversión.

Sin perjuicio de ello, se establecen mecanismos tales como el beneficio de litigar sin gastos, que bajo ciertas condiciones se otorgan a los litigantes eximiendo del previo pago de tales tasas, como medio idóneo para evitar que estos tributos se constituyan en un obstáculo material para el ejercicio del derecho de protección judicial del cual goza toda persona en los diversos ordenamientos jurídicos.

Además, la CIDH ha señalado que el servicio de justicia debe ser prestado a las personas que demuestran su indigencia (CIDH, Informe N° 81/05, Caso Andrew Harte y Familia, del 24-10-2005). En este sentido, Portugal tiene establecidas legalmente tasas de

justicia, mientras que Chile, Colombia, Ecuador y Venezuela se enrolan en una tesitura contraria, esto es, no requieren una contraprestación pecuniaria para acceder a los estrados judiciales.

Así, por ejemplo, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 254, in fine, veda expresamente el cobro de dicho tributo al disponer que: *“El Poder Judicial no está facultado para establecer tasas, aranceles, ni exigir pago alguno por sus servicios”*.

Por su parte, la gratuidad de la justicia se encuentra establecida en los Artículos 26 y 27 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Como hemos visto, en muchos países el servicio de justicia no resulta gratuito, sino que se halla arancelado, debiéndose abonar -v.gr. en Portugal- la denominada *“tasa de justicia inicial”*. Además, quien

pretende litigar, deberá afrontar diversos costos, como ser los honorarios de abogados y peritos.

Ello no obsta que las partes con menos recursos económicos resultare beneficiada con la exención de las costas judiciales o la concesión de asistencia jurídica gratuita (*apoio judiciário*) instituida a favor de quienes, por insuficiencia de medios económicos, no se encuentran en condiciones de afrontar el pago que necesariamente implica la sustanciación de un proceso, otorgándosele los medios para sortear ese obstáculo y asegurar propósitos de raigambre constitucional que garanticen la defensa en juicio y el mantenimiento de la igualdad de las partes en el proceso.

El fundamento de este beneficio radica en el deber del Estado de remediar la posible desigualdad que se crearía ante la eventualidad de que una de las partes carezca de bienes suficientes para solventar su actuación judicial en defensa de sus derechos.

<b>TABLA 26</b>		<b>Autarquía financiera del Tribunal Tributario Judicial</b>	
<b>PAÍSES</b>	<b>EXISTENCIA DE AUTARQUÍA FINANCIERA DEL TRIBUNAL</b>		
Chile	No goza de autarquía, y se conforma en un 100% por aporte fiscal del Estado de Chile		
Colombia	N/A		
Ecuador	N/A		
Portugal	<p>El Presidente del Supremo Tribunal Administrativo (STA) ejerce los poderes administrativos y financieros idénticos a los que integran la competencia ministerial (Decreto Ley nº 73/2002, de 26 de marzo).</p> <p>Se atribuye la competencia en materia de gestión financiera y patrimonial a un órgano: el Consejo Administrativo. A este órgano corresponde, en particular, la aprobación del proyecto de presupuesto anual y sus enmiendas y presentarlo al Gobierno en los plazos determinados para la elaboración de la propuesta de Ley del Presupuesto del Estado, a someter a la Asamblea de la República, así como planes anuales de actividad y sus informes de ejecución.</p> <p>El STA dispone de autonomía administrativa, reforzada por la consagración de competencias y órganos propios de gestión.</p>		
Venezuela	En atención a lo previsto en el artículo 267 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, corresponde al Tribunal Supremo de Justicia la dirección, el gobierno y la administración del Poder Judicial.		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

N/A: No aplica

<b>TABLA 27</b>		<b>Existencia de contraprestación pecuniaria para acceder al Tribunal</b>	
<b>PAÍSES</b>	<b>EXISTE CONTRAPRESTACIÓN PECUNIARIA</b>		
	<b>SI</b>	<b>NO</b>	
Chile		X	
Colombia		X	
Ecuador		X	
Portugal	X		
Venezuela		X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

TABLA 28		Principio de gratuidad en el acceso al Tribunal Tributario Judicial	
PAÍSES	APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE GRATUIDAD EN EL ACCESO AL TRIBUNAL TRIBUTARIO		
	SI	NO	
Chile	X		
Colombia	X		
Ecuador	X		
España			
Portugal		X	
Venezuela	X		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.3 SELECCIÓN, DESIGNACIÓN Y REMOCIÓN DE LOS MIEMBROS DE LOS TRIBUNALES JUDICIALES TRIBUTARIOS. RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDADES. ABSTENCIÓN Y RECUSACIÓN

#### III.3.1 Órgano encargado de la selección

El acceso a la judicatura constituye una de las cuestiones esenciales en los modernos y democráticos Estados de Derecho y lógicamente, piedra basal de su organización judicial. Existen diversos sistemas instaurados para la selección y ulterior designación de los integrantes del tribunal, recayendo tal facultad en el Poder Ejecutivo (Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile) o al propio tribunal (Colombia y su Consejo de Estado).

Corresponde señalar en relación con los mismos, que en Chile corresponde al Presidente de la República la designación de los miembros de los Tribunales

Tributarios y Aduaneros mismos sobre la base de una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones; mientras que le corresponde al Presidente de la Corte de Apelaciones respectiva el nombramiento del resto del personal (auxiliares, administrativos, resolutores y profesionales expertos) previo concurso público.

Por su parte, el Artículo 231 de la Constitución de Colombia determina que los magistrados de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado serán nombrados por la respectiva corporación, de listas enviadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

Tratándose de tribunales judiciales, el órgano encargado de tal selección y ulterior designación v.gr. es el Consejo de la Judicatura (Ecuador).

En tal sentido, el Artículo 181 de la Constitución de la República de Ecuador establece las funciones

del Consejo de la Judicatura, expresando que le corresponde *“Dirigir los procesos de selección de jueces y demás servidores de la Función Judicial, así como su evaluación, ascensos y sanción. Todos los procesos serán públicos y las decisiones motivadas”*.

### **III.3.2 Formas de designación, criterios de selección y período**

Los sistemas de designación son de diferente clase, destacándose entre ellas el nombramiento por parte del Presidente de la República o del propio poder judicial, o mediante la realización de pruebas para la comprobación de los conocimientos jurídicos de los pretendientes a la función del juez.

En Chile, los jueces, secretarios y abogados de los Tribunales Tributarios y Aduaneros son designados por el Presidente de la República sobre la base de una terna propuesta por la respectiva Corte de Apelaciones. La referida terna se encuentra integrada de un mínimo de cinco y un máximo de diez nombres, a propuesta del Consejo de Alta Dirección Pública, cuerpo colegiado y autónomo que tiene como principal misión regular los procesos de selección de candidatos a cargos del Sistema de Alta Dirección Pública o de aquellos que deben seleccionarse con su participación y conducir los concursos destinados a proveer cargos de jefes superiores de servicios.

Colombia presenta la característica que la selección la realiza el propio Consejo de Estado, sobre una lista que elabora el Consejo superior de la Judicatura.

En cuanto a los criterios para la designación, la independencia del Poder Judicial encuentra un sustento primario en un transparente proceso de selección y nombramiento de los Magistrados. En la región se ha considerado que si no se respetan ciertos parámetros básicos, el régimen de selección y nombramiento podría facilitar un alto grado de discrecionalidad por parte de las autoridades que participan en el proceso, en virtud de lo cual, las personas escogidas no serían, necesariamente, las más idóneas<sup>26</sup>.

Así, por ejemplo, Ecuador ha optado por concurso o convocatoria pública de oposición y méritos, debiéndose rendir pruebas orales, escritas, psicológicas, presentar certificados o diplomas de cursos o capacitaciones y la aprobación del curso de formación general y especial que proporciona la Escuela de la Función Judicial para el ingreso a la carrera judicial. En este sentido, la Constitución dispone:

*“Para el ingreso a la Función Judicial se observarán los criterios de igualdad, equidad, probidad, oposición, méritos, publicidad, impugnación y participación ciudadana. Se reconoce y garantiza la carrera judicial en la justicia ordinaria. Se garantizará la*

---

26 Corte IDH. Caso Reverón Trujillo Vs. Venezuela. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de junio de 2009. Serie C N° 197, párr. 74.

*profesionalización mediante la formación continua y la evaluación periódica de las servidoras y servidores judiciales, como condiciones indispensables para la promoción y permanencia en la carrera judicial”.*

En relación con el período al que abarca la designación, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos considera que un período de duración definido y suficiente permite al operador de justicia contar con la estabilidad necesaria para realizar con independencia y autonomía sus labores, sin presiones ni temor de estar sujeto a una confirmación o ratificación posterior. El nombramiento para mandatos de corta duración debilita el sistema de justicia y afecta la independencia y el desarrollo profesional<sup>27</sup>.

El artículo 233 de la Constitución de Colombia establece que los Magistrados de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia, y del Consejo de Estado serán elegidos para un período de ocho años, no podrán ser reelegidos y permanecerán en el ejercicio de sus cargos mientras observen buena conducta, tengan rendimiento satisfactorio y no hayan llegado a edad de retiro forzoso.

Por su parte, la Ley N° 1821/2016 estableció que la edad máxima para el retiro del cargo de las personas que desempeñen funciones públicas será de setenta

(70) años y que una vez cumplidos, se causará el retiro inmediato del cargo que desempeñen sin que puedan ser reintegradas bajo ninguna circunstancia.

En Venezuela, los jueces tributarios son designados por la Comisión Judicial del Tribunal Supremo de Justicia.

El Código Orgánico Tributario en su artículo 338, establece la creación de tribunales superiores de lo contencioso tributario, la fijación y la designación de los respectivos jueces titulares, suplentes y demás funcionarios y empleados, y en general todo lo relativo a su organización y funcionamiento, se regirá por las leyes especiales en la materia.

No obstante, para ser designado o designada Juez o Jueza Superior de lo Contencioso Tributario, Suplente o Conjuez, se requerirá especialización en Derecho Tributario, la cual se acreditará con título de postgrado en Derecho Tributario o Financiero, expedido por universidad legalmente autorizada y la comprobación de por lo menos cinco (5) años de ejercicio profesional en la especialidad, bien sea libremente o al servicio de la Administración Tributaria Nacional, Estatal o Municipal, o con diez (10) años de ejercicio profesional en la especialidad o al servicio de dicha Administración, o por haber ocupado anteriormente el cargo de Juez o Jueza de lo Contencioso Tributario.

---

27 Organización de Naciones Unidas. Asamblea General. Consejo de Derechos Humanos. Informe del Relator especial sobre la independencia de los magistrados y abogados, Leandro Despouy, A/HRC/11/41, 24 de marzo de 2009, párr. 54.

**TABLA 29** | **Período por el cual son designados los integrantes del Tribunal**

PAÍSES	PERÍODO FIJO		VITALICIO		TIEMPO INDETERMINADO	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO
Chile		X <sup>1/</sup>		X		X <sup>2/</sup>
Colombia		X <sup>3/</sup>		X		X
Venezuela	X		X			X

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ En general los integrantes del Tribunal, son designados indefinidamente, salvo lo relativo a los jueces, quienes permanecerán en sus cargos durante su buen comportamiento. No obstante, cesarán en sus funciones al cumplir 75 años de edad; por renuncia o incapacidad legal sobreviniente, o, en caso de ser depuestos de sus destinos, por causa legalmente sentenciada.

2/ Jueces 75 años.

3/ 8 años no renovables o llegar a la edad de retiro forzoso: 70 años.

### III.3.3 Inamovilidad

La transparencia en los procesos de nombramiento y remoción de los magistrados revisten una cardinal importancia en los modernos y democráticos Estados de Derecho, toda vez que son mecanismos fundantes del ejercicio independiente del cargo.

Efectivamente, la inamovilidad de los jueces consagrada en la generalidad de las constituciones, es un principio bifronte, toda vez que constituye un derecho de los magistrados y a la vez, una sólida garantía del Poder Judicial.

Los sistemas jurídicos comparados exhiben básicamente, una inamovilidad vitalicia, cuasi-vitalicia o temporal y mixta. La inamovilidad vitalicia o permanente rige por todo el período en la cual la persona desempeña la magistratura, es decir, aun cuando existiere una edad de retiro forzoso. En

esta tesitura se enrola la Constitución Nacional de Argentina, la cual determina que los jueces de la Corte Suprema y de los tribunales inferiores de la nación conservan sus empleos mientras dure su buena conducta (artículo 110 CN).

La inamovilidad cuasi-vitalicia o semi-permanente se aplica cuando la duración del referido período resultare más breve, prescindiendo de la existencia o no de una eventual reelección. Por ejemplo, en Colombia, el artículo 233 de la Constitución Política establece que los Magistrados de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia, y del Consejo de Estado serán elegidos para períodos individuales de ocho años, no podrán ser reelegidos y permanecerán en el ejercicio de sus cargos mientras observen buena conducta, tengan rendimiento satisfactorio y no hayan llegado a edad de retiro forzoso

Finalmente, la inmovilidad mixta refiere a los casos de nombramiento por un período de prueba, es decir, un término exiguo de funciones que se desarrollan con carácter previo una eventual designación permanente.

Aduértase que todos los sistemas expuestos suponen el ejercicio responsable de la judicatura, previéndose la grave sanción de remoción de los magistrados cuando operen ciertas causales establecidas normativamente.

TABLA 30		Causales de remoción de los miembros del Tribunal					
	MAL DESEMPEÑO DE LAS FUNCIONES	INEPTITUD	DESORDEN DE CONDUCTA	NEGLIGENCIA REITERADA QUE DILATE LA SUSTANTACIÓN DE LOS PROCESOS	COMISIÓN QUE DELITOS CUYAS PENAS AFECTEN SU BUEN NOMBRE Y HONOR	VIOLACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE INCOMPATIBILIDADES	OTRAS CAUSALES*
Chile	X	X	X	X	X	X	
Colombia	X	X	X	X	X	X	X
Ecuador							X
Portugal	X	X	X	X	X	X	
Venezuela	X	X	X	X	X	X	X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Nota: \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

### III.3.4 Incompatibilidades

Las incompatibilidades consisten en impedimentos o prohibiciones de carácter constitucional o legal que tienen las personas cuando desempeñan la magistratura e incluso, en ciertos casos, aún después de haber cesado en su ejercicio.

En tal sentido, como garantía de la independencia de los integrantes del Tribunal, diversas legislaciones establecen un riguroso régimen de incompatibilidades,

de modo que aquellos no pueden, por ejemplo, celebrar por sí o por interpuesta persona, o en representación de otro, contrato alguno con entidades públicas o con personas privadas que manejen o administren recursos públicos, salvo las excepciones legales (Artículo 127 de la Constitución Política de Colombia) o basadas en relaciones de familia, tal como resulta en Chile, donde se establece que en un mismo servicio no podrán figurar dos o más empleados ligados por matrimonio, por parentesco de consanguinidad hasta el 4º grado

inclusive, de afinidad hasta el 2º grado, o de adopción, cuando entre ellos haya relaciones directas de superior a inferior.

A su vez, el artículo 78 del Código Orgánico de la Función Judicial de Ecuador contiene análogas incompatibilidades por relación familiar, al determinar:

*“No podrá ser nombrado ni desempeñar cargo en la Función Judicial: 1. Quien sea cónyuge, tenga unión de hecho o sea familiar hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad de la autoridad nominadora o un miembro de ella si esta fuere colegiada; y, 2. Quien sea cónyuge, tenga unión de hecho o mantenga parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con otra servidora o servidor de la Función Judicial que preste sus servicios en la misma dependencia”.*

Determinadas legislaciones, además de estipular un conjunto de deberes, prohibiciones e incompatibilidades aplicables, sin excepción, a los integrantes del tribunal judicial mientras ejerzan la magistratura, extienden las mismas durante un lapso de tiempo luego de producido el cese en la función.

Ello con la finalidad de privilegiar el interés general, evitando que quienes ejercieran la magistratura, utilicen esa circunstancia luego en favor de sus intereses propios o de terceros.

### **III.3.5 Recusación y excusación de los integrantes del Tribunal**

Como hemos visto en las líneas anteriores la estricta regulación de las causas de remoción y el régimen de incompatibilidades garantiza el principio de independencia judicial. Pues bien, la garantía de imparcialidad se hacen efectiva a través de la regulación en las distintas legislaciones de las causas de recusación y excusación de los integrantes de una Tribunal. En términos generales, el artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCyP) establece el derecho de toda persona a ser oída *“por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...”* recaudos que también se encuentran en los artículos 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) y 26 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADyDH), entre otros instrumentos internacionales.

Precisamente, los institutos de excusación y recusación de los magistrados están basados en la garantía de imparcialidad que los mismos deben conservar en su carácter de órgano decisor. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en el caso *“Piersack c. Bélgica”*, sentencia del 1º de octubre de 1982, apartado 30 a), tiene dicho que la imparcialidad se define ordinariamente por la ausencia de prejuicios o parcialidades.

Las legislaciones de los países de la región<sup>28</sup> prevén la excusación, auto recusación o abstención espontánea

---

28 Ver en tribunales tributarios judiciales, en el apartado titulado “Recusación y Excusación”, el cuadro sobre Remoción de miembros, en el siguiente enlace: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

de los magistrados cuando existieren circunstancias legalmente previstas que pusieren en crisis su imparcialidad. A su vez, la recusación es formulada por la parte procesal, cuando entendiere que se encuentra afectada la imparcialidad del magistrado interviniente.

### **III.4 NORMAS DE FUNCIONAMIENTO**

#### **III.4.1 Reparto de expedientes**

Entre los aspectos relevantes de coordinación del trabajo interno del tribunal, se encuentra el referido al reparto o distribución de expedientes entre los miembros del tribunal, para su gestión y tramitación. En Chile se realiza de acuerdo a un procedimiento objetivo y general que fue establecido mediante Auto Acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago, sistema que distribuye equitativamente las causas entre los funcionarios del tribunal. Se asignan electrónicamente.

Los Tribunales Administrativos y Fiscales en Portugal efectúan la distribución por sorteo dentro de cada especie de proceso, garantizando la aleatoriedad en el resultado e igualdad en la distribución del servicio, en los términos del Código Procesal Civil.

Los expedientes suelen ser asignados para su gestión y tramitación conforme la naturaleza de la acción (Colombia); siguiendo las directrices del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Tributarios (CSTAF) y respetando el principio de juez natural (Portugal).

En Ecuador y Chile no existen criterios específicos de asignación, los observando siempre en estos dos últimos países criterios de equidad.

El reparto o distribución de expedientes entre los miembros del tribunal, para su gestión y tramitación se realiza en la generalidad de los países mediante un Sistema Electrónico (Chile, Colombia, Ecuador, Portugal y Venezuela).

Portugal se rige en esta temática por las disposiciones del Código Procesal Civil, el cual establece en su artículo 204 que las operaciones de distribución y registro previstas en los Artículos subsiguientes se efectuarán íntegramente por medios electrónicos, los cuales deberán garantizar la aleatoriedad en el resultado e igualdad en la distribución del servicio, en los términos definidos en el apartado 1 del Artículo 132 de dicho cuerpo legal.

Agrega luego dicha norma que los listados producidos electrónicamente tienen el mismo valor que “*os livros, pautas e listas*”, y que los mandatarios judiciales pueden obtener información sobre el resultado de la distribución de los procesos referentes a las partes que patrocinan mediante acceso a la página informática de acceso público del Ministerio de Justicia. La distribución tiene lugar diariamente y es realizada de forma automática.

TABLA 31		Criterios para asignar casos	
PAÍSES	EXISTENCIA DE CRITERIOS PARA ASIGNAR CASOS		
	SI	NO	
Chile		X <sup>1/</sup>	
Colombia	X <sup>2/</sup>		
Ecuador		X	
Portugal	X <sup>4/</sup>		
Venezuela		X <sup>3/</sup>	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ Equitativamente entre los funcionarios del tribunal (Equidad).

2/ Se tiene en cuenta la naturaleza de la acción.

3/ No, únicamente la equidad.

4/ Corresponde al CSTAF establecer los criterios que deben presidir la distribución en los tribunales administrativos, respetando el principio del juez natural (Artículo 74, apartado 2, letra o del ETAF).

### III.4.2 Impulso de Oficio

El impulso procesal refiere a quién hace avanzar el proceso, esto es, las partes o el órgano judicial. Estamos frente a un impulso de parte cuando el proceso avanza a instancia de las partes dado que son las que deberán solicitar que se tenga por finalizada una etapa o trámite procesal y se proceda a la apertura de la siguiente.

Por el contrario, cuando rige el impulso de oficio, el Tribunal Judicial le dará el curso al proceso y lo ordenará como legalmente corresponda, sin que se requiera petición de parte. Ello con la finalidad que el proceso se prolongue de forma indefinida en el tiempo y se pueda llegar a vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Venezuela se inscribe en esta última tesitura. La legislación venezolana permite que, una vez interpuesto el recurso, el juez como director del proceso deba impulsarlo de oficio, conforme los términos expuestos en el artículo 14 del Código de Procedimiento Civil, aplicable supletoriamente a los procesos contenciosos tributarios, dispone:

*“Artículo 14. El Juez es el director del proceso y debe impulsarlo de oficio hasta su conclusión a menos que la causa esté en suspenso por algún motivo legal. Cuando esté paralizada, el juez debe fijar un término para su reanudación que no podrá ser menor de diez días después de notificadas las partes o sus apoderados”.*

### III.4.3 Carácter del proceso

Los sistemas jurídicos procesales de manera tradicional, han sido clasificados sobre la base de la sustanciación de los mismos en procesos orales o escritos, según predomine uno u otro de los referidos elementos en el desarrollo de los actos procesales, lo cual por lógica consecuencia, habrá de condicionar la orientación del proceso.

Además, ello proyecta sus efectos en la aplicación de principios procesales fundamentales, por ejemplo, sobre recepción y valoración de la prueba; concentración de audiencias; intermediación procesal y contradicción; publicidad; etc.

Es de destacar la dificultad actual de encontrar los citados sistemas puros en el trámite procesal, por lo cual la doctrina le ha otorgado fe de bautismo a los sistemas mixtos, en cuanto eclécticamente concilian los anteriores sistemas.

Resulta claro e inopinable que en el juicio oral no se prescinde totalmente de la escritura (soporte documental) dentro de los procesos, y viceversa.

PAÍSES	CARÁCTER DEL PROCESO ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO		
	ORAL	ESCRITO	MIXTO (ORAL Y ESCRITO)
Chile		X	
Colombia			X
Ecuador	X		
Portugal			X
Venezuela			X <sup>1/</sup>

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

1/ El Parágrafo Único del Artículo 282 del Código Orgánico Tributario de 2014 prevé que “el Tribunal cuando así lo amerite, podrá disponer que tanto los informes como sus observaciones sean expuestos en forma breve y oral”.

### III.4.4 Representación procesal

La palabra “representación” tiene diversas acepciones, aquí habremos de utilizarla en un sentido procesal, es decir, la representación para estar en juicio. La representación procesal puede materializarse a través de un patrocinio letrado o de un poder.

En el primer caso, patrocinio letrado, supone el acompañamiento de un profesional del derecho en todos los actos procesales cumplidos en sede jurisdiccional. En la praxis, todos los escritos judiciales deben ser suscriptos por ambos sujetos (representado y representante).

Por su parte, en el segundo supuesto, el profesional actúa en merito a un poder que le inviste de la facultad para representar al mandante, el cual generalmente deberá ser otorgado en forma pública o auténtica.

Esta ha sido definida<sup>29</sup> como una relación jurídica de carácter legal, judicial o voluntaria, mediante la cual los actos procesales son realizados por el apoderado dentro de los límites de su poder, a nombre de su representado, sobre quien recaerán los efectos jurídicos que derivan de su gestión.

Por otra parte, existen países con instituciones como el Defensor de Oficio o el Defensor Público de Oficio, en su caso, son instituciones que procuran la efectiva asistencia, el acceso universal a la Justicia y la defensa judicial de los derechos de las personas, de acuerdo con los principios, funciones y previsiones legalmente establecidas.

Estos organismos públicos ofrecen defensas integrales en diversas materias, tales como la penal, contravencional y de faltas; Civil; Contencioso Administrativo y Tributario.

<b>TABLA 33 Representación procesal. Representación y patrocinio ante el Tribunal</b>			
<b>PAÍSES</b>	<b>PATROCINIO LETRADO OBLIGATORIO EN TODOS LOS CASOS</b>	<b>PATROCINIO LETRADO OBLIGATORIO SEGÚN EL MONTO CONTROVERTIDO</b>	<b>EN CASO DE EXISTIR CIRCUNSTANCIAS PARTICULARES</b>
Chile		X	
Colombia	X		
Ecuador	X		
Portugal		X	
Venezuela	X		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

29 RENGEL ROMBERG, Arístides, Tratado de Derecho Procesal Civil Venezolano, Tomo II, Editorial Ex Libris, Caracas, 1991. Organización de Naciones Unidas. Asamblea General. Consejo de Derechos Humanos. Informe del Relator especial sobre la independencia de los magistrados y abogados, Leandro Despouy, A/HRC/11/41, 24 de marzo de 2009, párr. 54.

Respecto a la representación de la Administración, los planteos promovidos en sede jurisdiccional por los contribuyentes y responsables tributarios produce habitualmente un elevado índice de litigiosidad, lo que obliga a maximizar una eficiente defensa en juicio de los intereses del Estado, en el caso, particularizados en la Administración Tributaria como sujeto normativamente responsable de la gestión del tributo.

Las legislaciones adjetivas suelen otorgar exiguos plazos procesales para cumplir ciertos actos que por su importancia habrán de resultar determinantes en la resolución final de la controversia tributaria.

Ello ha generado que se atribuyan distintas competencias a los Servicios Jurídicos, tendientes a desarrollar una eficaz defensa del patrimonio fiscal, en lo relativo a la atención de los procesos jurisdiccionales tributarios.

Así, la defensa de los intereses de la Administración Tributaria en juicio es asumida por abogados de la propia Administración Tributaria (v.gr. Chile, Colombia, Portugal); o bien por el Cuerpo de Abogados del Estado (v.gr. Venezuela) u otros letrados.

TABLA 34		Defensa de los intereses de la Administración Tributaria en juicio		
PAÍSES	ABOGADOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	CUERPO DE ABOGADOS DEL ESTADO	OTROS*	
Chile	X			
Colombia	X			
Ecuador	X		X	
Portugal	X			
Venezuela	X	X		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

### III.4.5 Acceso a datos de los contribuyentes, reserva y confidencialidad del proceso

La Comisión Europea ha elaborado las “Orientaciones para un modelo de Código del contribuyente europeo”<sup>30</sup>, estableciendo un conjunto de principios que recopilan los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias en Europa.

En materia de revisión jurisdiccional, reseña las expectativas de los contribuyentes, señalando que en virtud de las disposiciones nacionales, cualquier desacuerdo en relación con las decisiones o acciones de las administraciones tributarias podrá recurrirse ante un tribunal competente independiente con capacidad de juzgar el caso en función de las circunstancias particulares del mismo; que se les expliquen sus derechos de recurso o revisión y “...que las administraciones tributarias hagan todo lo posible para que el procedimiento judicial sea eficaz y breve”,

criterio este último que también reitera pero ya como expectativa de las administraciones tributarias respecto a los contribuyentes.

En la búsqueda de un procedimiento “eficaz y breve” como reza la orientación europea, consagrado en Iberoamérica como el derecho de las personas a obtener un pronunciamiento del modo más rápido posible enmarcado en las garantías de la defensa y el debido proceso, es menester señalar que los organismos jurisdiccionales podrían eventualmente necesitar información específica sobre los contribuyentes y su situación fiscal a efectos de establecer la verdad real que constituye el fin último del proceso.

Así, cabe analizar si el tribunal cuenta con acceso a información de consulta sobre datos de los contribuyentes en la Administración Tributaria, circunstancia que ha merecido dispar tratamiento legislativo en la región.

TABLA 35		Acceso del tribunal a información de consulta sobre datos de los contribuyentes en la Administración Tributaria	
PAÍSES	EL TRIBUNAL CUENTA CON ACCESO A INFORMACIÓN DE CONSULTA SOBRE DATOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		
	SI	NO	
Chile		X	
Colombia		X	
Ecuador		X	
Portugal	X		
Venezuela		X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

30 A European Taxpayers' Code - European Commission - Europa EU, 2016.

Por su parte, la finalidad del instituto del secreto fiscal es la de tutelar la normal percepción de la renta fiscal, otorgándole al contribuyente o responsable la certeza de que aquellos datos volcados en sus declaraciones y manifestaciones tributarias no serán conocidos por terceros ni utilizados con diferente propósito<sup>31</sup>. Así, se trata de generar la confianza necesaria para incentivar el cumplimiento voluntario con el consecuente aumento de la recaudación fiscal.

En este sentido, existen normativas en las que se contempla una cláusula que impide a magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes del organismo recaudador a difundir información tributaria amparada por el deber de secreto o sigilo a terceros e incluso al propio interesado –aun cuando esta última manda legal haya sido atemperada

por la jurisprudencia- tiene su razón de ser en la protección del contribuyente frente a eventuales presiones e influencias de quienes ejercen las funciones normativamente descritas.

La información amparada es toda aquella de contenido económico patrimonial referido a contribuyentes y responsables obrantes en la Administración Tributaria y obtenidas en el marco de la Ley de procedimiento tributario, encontrándose las excepciones al secreto fiscal, taxativamente enumeradas en la Ley.

Las legislaciones adjetivas de Colombia, Portugal y Venezuela no contemplan la aplicación de institutos jurídicos análogos en los procesos ante el tribunal tributario.

TABLA 36 <b>Aplicabilidad del instituto del “Secreto Fiscal” en los procesos ante el Tribunal</b>		
PAÍSES	EXISTENCIA DEL INSTITUTO “SECRETO FISCAL” EN LOS PROCESOS ANTE EL TRIBUNAL	
	SI	NO
Chile	X	
Colombia		X
Ecuador	X	
Portugal		X
Venezuela		X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

31 FOLCO, Carlos Maria, Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura, Ed. Rubinzal Culzoni, 3º Edición, Tomo II, Bs. As. 2011, pág.491.

Por otra parte, en principio, el expediente judicial que está conformado por la agregación de las distintas actuaciones producidas por las partes litigantes y el órgano jurisdiccional en forma de legajo (soporte papel o digital) tiene carácter público.

No obstante, sea por decisión oficiosa de los magistrados competentes o a pedido de las partes, determinados expedientes –en merito a la materia, monto, complejidad de la causa, temor de sustracción, etc.– se reservan por secretaria.

Las medidas cautelares –embargos, inhibiciones, etc.– suelen ser también reservadas.

A los expedientes “reservados”, sólo pueden acceder, en principio, las partes y sus letrados apoderados o patrocinantes.

Por lo tanto, tratándose de expedientes en soporte papel, quedan fuera del acceso de los terceros que los requieran en las mesas de entradas de los juzgados, mientras que si fueren expedientes virtuales, frente a una eventual consulta de terceros en el portal web, aparecerá una leyenda tal como “no apto para su consulta pública” o similares, en cuanto se encuentran restringidos por el juzgado, tribunal o cámara en las que tramita.

TABLA 37 Presencia de la institución jurídica procesal de la “reserva de expedientes”		
PAÍSES	EXISTENCIA DE LA INSTITUCIÓN JURÍDICA PROCESAL DE LA “RESERVA DE EXPEDIENTES”	
	SI	NO
Chile	X <sup>1</sup>	
Colombia	X	
Ecuador	X	
Portugal	X	
Venezuela		X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ El artículo 130 del Código Tributario chileno señala que durante la tramitación sólo las partes podrán imponerse de los autos del proceso, constituyendo una limitación a la publicidad de los expedientes.

El ámbito tribunalicio, al igual que todas las dependencias del gobierno (secretarías, ministerios, etc.) tiene en común con las empresas del sector privado que manejen información sensible, la necesidad de una adecuada protección.

En un concepto integral de seguridad no pueden faltar lo referido a la seguridad informática (v.gr. información, los procesos, los sistemas, las redes de apoyo, etc.); gestionar el control físico de acceso a oficinas o edificios donde funciona el tribunal de sus

empleados y personas ajenas al mismo (v.gr. apertura mediante acreditación electrónica); política de

escritorios y monitores limpios de información; políticas basadas en la necesidad de conocer y archivos físicos seguros.

TABLA 38		Medidas aplicadas para resguardar la seguridad del Tribunal			
PAÍSES	SEGURIDAD INFORMÁTICA	CONTROL DE ACCESOS A OFICINA	POLÍTICA DE ESCRITORIOS LIMPIOS	POLÍTICAS BASADAS EN LA "NECESIDAD DE CONOCER"	ARCHIVOS FÍSICOS SEGUROS
Chile	X	X			X
Colombia	X	X	X		X
Ecuador	X	X			X
Portugal	X				
Venezuela	X	X	X	X	X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.5 NORMAS PROCESALES

#### III.5.1 Naturaleza del proceso y características del recurso contencioso

El recurso en lo contencioso administrativo puede ser de dos clases: de plena jurisdicción y de anulación. El Recurso de plena jurisdicción o subjetivo es aquel remedio procesal que protege derechos subjetivos, cuenta con una estructura análoga al juicio ordinario

del procedimiento civil (demanda, excepciones, prueba, alegación y sentencia), y el magistrado tiene amplias atribuciones en la sentencia.

A su vez, el Recurso de Anulación u objetivo es el que tutela intereses legítimos, cuenta con un procedimiento generalmente instructorio y de oficio, y el juez en la sentencia deberá resolver sobre la anulación o confirmación del acto administrativo atacado.

TABLA 39 Naturaleza del proceso ante el Tribunal tributario			
PAÍSES	NATURALEZA DEL PROCESO ANTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO		
	PLENA JURISDICCIÓN	ANULACIÓN	OTRO*
Chile	X		
Colombia	X	X	
Ecuador	X		
Portugal	X		
Venezuela	X		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

En este sentido, el denominado recurso de apelación es un procedimiento jurisdiccional que se interpone contra disposiciones de carácter general y contra los actos expresos y presuntos de la Administración Tributaria de carácter definitivos y ciertos actos de trámite, cuando éstos últimos resolvieren directa o indirectamente el fondo de la cuestión controvertida, imposibilitaren la continuación del procedimiento, produjeran indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. Permítasenos señalar que la mayoría de las legislaciones denominan “recurso de apelación” a la promoción de la revisión jurisdiccional de un acto administrativo de contenido tributario.

Sin embargo, con un mayor rigor técnico jurídico, advertimos que la denominación de “recurso de apelación” resulta errónea, por cuanto la AATT como

órgano administrativo no se encuentra en relación directa ni jerárquica con los tribunales tributarios.

Partiendo de tales premisas, forzoso es concluir que en relación con las resoluciones dictadas por el órgano recaudador, no cabe hablar *strictu sensu* de “apelación”, en cuanto ésta sólo aplica en los diversos grados que constituyen las instancias jurisdiccionales.

Tratándose de regímenes especiales de impugnación de actos administrativos, por su propia naturaleza, constituyen acciones jurisdiccionales.

Así, por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina<sup>32</sup> ha dejado sentado que aunque la Ley usara el término “recurso”, se trataba en realidad de una “acción contenciosa”.

32 CSJN, “Contardi, Jerónimo p/impuestos internos”, 08/05/1939. “Fallos”, 183:389.

La legislación de Ecuador prevé la acción de impugnación al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario en Única Instancia Judicial. Para iniciar la referida acción de impugnación es preciso que exista un acto dictado por la Administración Tributaria, sea de carácter normativo (efectos “*erga omnes*”), administrativo (efectos “*inter partes*”) o por aplicación del instituto del “silencio administrativo” (supuesto de denegación tácita).

En este mismo sentido, Palacio<sup>33</sup> enseña que los recursos son los actos procesales en cuya virtud, quien se considera agraviado por una decisión judicial pide, en el mismo proceso y dentro de determinados plazos computados desde la notificación de aquella, que un órgano superior en grado al que la dictó o, en su caso, éste mismo, la reforme, modifique, amplíe o anule.

No resulta ocioso recordar que el derecho a la tutela judicial efectiva resulta comprensivo del derecho al recurso previsto por la legislación procesal aplicable. Precisamente, las diversas legislaciones adjetivas estructuran y definen un sistema de recursos, los cuales deberán estar sujetos al cumplimiento de ciertas formalidades especiales o bien, aun para el caso en que éstas no se requieran, se establece específicamente el contenido esencial que deben incluir dichos recursos

como puede verse en la página web <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>.

Respecto de los actos susceptibles de impugnación o recurso es sabido que el acto administrativo es una manifestación o declaración de voluntad, emitida por una autoridad administrativa en forma ejecutoria, siendo de naturaleza reglada o discrecional y teniendo la finalidad de producir un efecto de derecho, ya sea crear, reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva frente a los administrados. Además, el acto administrativo “...goza de *obligatoriedad, exigibilidad, presunción de legitimidad y ejecutabilidad; es impugnable en sede administrativa y sujeta a control jurisdiccional posterior cuando se trata de actos administrativos definitivos...*”<sup>34</sup>.

Pues bien, los actos de la Administración Tributaria susceptibles de impugnación mediante los recursos administrativos o por vía jurisdiccional ulterior, son aquellos que revisten el carácter de definitivos, entre los cuales entresacamos las resoluciones determinativas de tributos y sus accesorios; resoluciones sancionatorias y aquellas otras recaídas en materia de repetición o devolución de impuestos.

---

33 Palacio, Lino Enrique, Derecho procesal Civil, Cuarta Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993, t V, p. 29.

34 Tribunal Constitucional Plurinacional de Bolivia, SCP 0249/2012, de 29 de mayo.

TABLA 40

## Actos de la Administración Tributaria susceptibles de impugnación

PAÍSES	RESOLUCIONES DETERMINATIVAS	RESOLUCIONES SANCIONATORIAS	RESOLUCIONES DICTADAS EN RECLAMOS POR REPETICIÓN O DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS	OTROS*
Chile	X	X	X	
Colombia	X	X	X	X
Ecuador	X	X	X	
Portugal	X	X	X	X
Venezuela	X	X	X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

**Nota:** \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

En los recursos o acciones, el procedimiento se inicia con una presentación en sede jurisdiccional, indicándose las partes que intervienen, los hechos y los fundamentos de derecho que quien inicia el procedimiento (demandante) basa su pretensión.

Parafraseando a Couture<sup>35</sup> señalamos la existencia de cuatro categorías de hechos, los cuales aplicados al campo tributario serían los siguientes: el “hecho constitutivo” (v.gr. hecho generador o hecho imponible) y el “hecho extintivo” (v.gr. pago o compensación). El célebre procesalista uruguayo agregaba luego dos más, el “hecho invalidativo” (v.gr. pago mal imputado) y al “hecho convalidativo” (v.gr. conversión de oficio por la AATT).

Aquí interesa examinar la admisión que las legislaciones procesales prevén sobre los hechos nuevos (nova reporta), es decir, aquéllos hechos relacionados con la cuestión litigiosa y ocurren o llegan a conocimiento de las partes con posterioridad a la traba de la litis.

Las legislaciones de Colombia y Portugal admiten alegar hechos nuevos, condicionado ello a ciertas circunstancias concretas en Venezuela (afectación del orden público). En contrario, Chile.

35 COUTURE, Eduardo J., Fundamentos de Derecho Procesal Civil, 3º edición, Roque Depalma Editor, Buenos Aires, 1958.

TABLA 41

**El recurso de apelación ante el Tribunal contra actos o resoluciones determinativas o sancionatorias tributarias actuados por la Administración Tributaria**

PAÍSES	EL RECURSO DE APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL CONTRA ACTOS O RESOLUCIONES DETERMINATIVAS O SANCIONATORIAS TRIBUTARIAS			ADMITIDO EL RECURSO PRECEDENTEMENTE REFERIDO, EFECTOS DEL MISMO
	POSIBILITA ALEGAR NUEVOS HECHOS	NO POSIBILITA ALEGAR NUEVOS HECHOS	PERMITE EXCEPCIONES PARA ALEGAR NUEVOS HECHOS BAJO CIRCUNSTANCIAS CONCRETAS	
Chile		X		Suspensivo
Colombia	X			Suspensivo
Portugal	X			Suspensivo
Venezuela			X	Devolutivo

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Los efectos de los recursos administrativos en relación con el acto impugnado son las consecuencias que produce su interposición, esencialmente, los efectos son suspensivos y devolutivos.

En el efecto suspensivo, se imposibilita la ejecución o cumplimiento del acto administrativo atacado hasta que se resuelva el recurso y quede firme la resolución apelada, mientras que ello no ocurre en el efecto devolutivo, efecto éste que encuentra fundamento en la presunción de legitimidad, exigibilidad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Afirma Falcón<sup>36</sup> que en realidad los recursos deberían llamarse de efecto suspensivo y de efecto no suspensivo, terminología que consideramos más apropiada, pese al arraigo de las denominaciones usuales.

La admisión del recurso en uno o ambos efectos se realizará siempre que proceda según lo estipulado por la normativa procesal aplicable.

36 FALCÓN, Enrique M. Código Procesal civil y Comercial Anotado, concordado, Abeledo-Perrot, 1983, tº II, p. 374.

**TABLA 42**      **Efectos de los recursos administrativos en relación con el acto impugnado**

PAÍSES	SUSPENSIVOS	SUSPENSIVOS Y DEVOLUTIVOS (AMBOS EFECTOS)
Chile	X	
Colombia		X
Ecuador	X	
Portugal		X
Venezuela	X	

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Por otra parte, conviene también traer a colación los efectos que sobre la prescripción de los derechos y acciones tiene la interposición de recursos. La prescripción constituye uno de los medios a través de los cuales opera la extinción de las acciones judiciales, resultando correlativa a un derecho. Ha sido definida<sup>37</sup> como el medio por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo opera la adquisición o modificación sustancial de un derecho. La prescripción liberatoria o extintiva –única aplicable al campo tributario- opera por la inacción del acreedor dentro del plazo legalmente establecido según la naturaleza de la obligación y proyecta como efecto característico la pérdida de la acción o del derecho del acreedor para exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación prescripta.

Ahora bien, el cómputo de estos plazos puede verse válidamente transformado por diversos factores o circunstancias, que se vinculan directamente con la actividad desplegada por las partes.

Entre ellos se encuentra la interposición de los recursos, y que el legislador ha convertido en causales interruptivas o suspensivas de la prescripción. El efecto característico de la interrupción de la prescripción es el de borrar el tiempo transcurrido con anterioridad a la causal interruptiva, debiéndose comenzar a computar nuevamente en su totalidad para obtener la prescripción liberatoria. A su vez, la suspensión inutiliza para la prescripción el tiempo por el cual ella ha durado, pero una vez desaparecida la causal, aprovecha no sólo el tiempo posterior de la suspensión, sino también el tiempo anterior a aquel en que ella se produjo.

37 LLAMBIAS, Jorge Joaquín, Tratado de Derecho Civil, Tomo II, Editorial Perrot, Bs. As, 1993, págs. 671 y siguientes

**TABLA 43** Prescripción. Efectos que produce la presentación de los recursos admisibles

PAÍSES	INTERRUPTIVOS	SUSPENSIVOS
Chile	X	
Colombia		X
Ecuador		X
Portugal	X	
Venezuela		X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Finalmente, en este orden de cosas, hay que señalar que diversas legislaciones nacionales establecen en cabeza del contribuyente, el deber formal de comunicar a la Administración Tributaria la impugnación practicada ante el Tribunal Tributario. Esta comunicación del recurrente se fundamenta

en la necesidad que la administración tome debido conocimiento de la apelación realizada y por tanto se abstenga de ejecutar el acto administrativo de contenido tributario atacado, para evitar así un inútil dispendio jurisdiccional.

**TABLA 44** Obligación del apelante a comunicar a la Administración Tributaria la impugnación practicada ante el Tribunal

PAÍSES	OBLIGATORIEDAD DEL APELANTE A COMUNICAR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA IMPUGNACIÓN PRACTICADA ANTE EL TRIBUNAL	
	SI	NO
Chile		X
Colombia		X
Ecuador		X
Portugal	X	
Venezuela		X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.5.2 Plazo para interponer recurso

El maestro Couture caracteriza a los plazos perentorios como “fatales” y “preclusivos” en merito a los efectos que producen. Entiende que los mismos son todos aquellos plazos que, una vez vencidos, producen la caducidad del derecho, sin necesidad de actividad alguna ni del juez ni de la parte contraria, es decir, se realiza por ministerio de la Ley (*ministerio legis*).

La generalidad de las legislaciones prevén un plazo de carácter perentorio para interponer recurso de apelación, por lo que, vencido el último día hábil, se extinguió definitivamente la posibilidad de realizar el acto procesal.

Podemos afirmar que la perentoriedad e improrrogabilidad de los plazos recursivos, fundados en razones de seguridad jurídica, tienden a lograr la eficacia y la consecuente celeridad del procedimiento, lo cual además debe necesariamente armonizarse con la garantía de la tutela jurisdiccional efectiva y el derecho al debido proceso consagrados en diversos Instrumentos Internacionales.

Por su parte, la ampliación de plazos para apelar por razones de distancia está fundada en las dificultades lógicas que dicha circunstancia de carácter geográfico provoca para un adecuado y eficaz ejercicio de los derechos del justiciable.

En general, las legislaciones adjetivas ponderan que los litigantes domiciliados a cierta distancia del tribunal donde se encuentra radicada la causa, encuentran una lógica limitación del acceso a la jurisdicción.

La referida ampliación temporal opera automáticamente sin necesidad de decisión judicial ni de requerimiento previo de las partes litigantes.

Es claro que el instituto exhibe una finalidad tuitiva, en cuanto privilegia la preservación del apropiado ejercicio del derecho de defensa, sin violentar el principio de igualdad de las partes en materia de plazos procesales.

PAÍSES	PROCESALMENTE SE PROVEE LA AMPLIACIÓN DE PLAZOS PARA APELAR POR RAZONES DE DISTANCIA	
	SI	NO
Chile	X	
Ecuador		X
Portugal	X	
Venezuela	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

En relación con las medidas que prevé las normas en el caso de interposición del recurso fuera de plazo, permítasenos diferenciar conceptualmente a los “plazos procesales” de los “términos procesales”. El primero de ellos está dado por el espacio de tiempo en el cual es dable realizar determinado acto procesal, por ejemplo, interponer recursos contra determinadas resoluciones o decisorios, mientras que el segundo, esto es, los términos procesales, consisten en el límite legalmente establecido en que tiene que practicarse un acto procesal.

Sobre los términos procesales, la Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia<sup>38</sup> tiene dicho que “constituyen en general el momento o la oportunidad que la Ley, o el juez, a falta de señalamiento

*legal, establecen para la ejecución de las etapas o actividades que deben cumplirse dentro del proceso por aquél, las partes, los terceros intervinientes y los auxiliares de la justicia”.*

Las diversas legislaciones nacionales establecen plazos y términos para interponer las distintas acciones y recursos ante las autoridades jurisdiccionales. En general, se sienta la regla de la perentoriedad e improrrogabilidad de los plazos establecidos en materia recursiva. Por lo tanto, la interposición extemporánea de un recurso provoca su rechazo, perdiendo el contribuyente la posibilidad de una revisión jurisdiccional del acto administrativo.

TABLA 46	Medidas que prevé la norma frente a los recursos interpuestos fuera del plazo legal previsto para ello
PAÍSES	MEDIDAS
Chile	Principio de preclusión
Colombia	La inadmisión del recurso acto contra el que procede el recurso de reposición
Ecuador	Su rechazo in limine artículo 146 COGEP
Portugal	El recurso jerárquico cuando se interpone fuera del plazo debe ser rechazado, de conformidad con el artículo 196 CPA  En el ámbito jurisdiccional, el recurso interpuesto fuera de plazo es desestimado (Artículo 641 del CPC). La decisión que no admite el recurso puede ser impugnada mediante una reclamación ante el tribunal que sería competente para conocer de él de conformidad con el artículo 643 del CPC
Venezuela	La inadmisibilidad por caducidad

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

38 Sentencia C-012 de 2002, M.P. Dr. Jaime Araujo Rentería.

### **III.5.3 El plazo para resolver**

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como el “Pacto de San José de Costa Rica”, establece en su Artículo 8:

*“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la Ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otra índole”.*

Queda así sentado en el marco regional, el derecho de las personas a un plazo razonable en la resolución de sus controversias.

En el campo procesal, las legislaciones adjetivas en lo contencioso administrativas y tributarias, establecen plazos diversos para la resolución de los casos, atendiendo a la diferente naturaleza jurídica del proceso y trámite a seguir (v.gr. juicio sumario; sumarísimo; ordinario; de ejecución; etc.). (Véase en la página web del CIAT: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/> el apartado relativo a Pronunciamiento del Tribunal, específicamente

la tabla titulada “Existencia de término predefinido para que el Tribunal se pronuncie”).

Las modernas legislaciones procesales<sup>39</sup> prevén en general que toda persona tiene acceso a un proceso de duración razonable que resuelva sus pretensiones en forma definitiva, poniendo especial énfasis en las nuevas tecnologías, las que se presentan como herramientas que permiten una mejor gestión de la justicia, aportando eficiencia, celeridad y seguridad favoreciendo la labor de los operadores jurídicos.

### **III.5.4 La prueba**

En la actualidad un significativo número de legislaciones procesales en el contexto de la región establecen la facultad – deber de los jueces y Tribunales de decretar y producir prueba de oficio en la búsqueda de establecer la verdad real o material de los hechos para así dictar una sentencia justa.

Enmarcadas en el conjunto de medidas instructorias y ordenatorias del proceso que posee el magistrado, las denominadas “medidas para mejor proveer” resultan ser el instrumento jurídico procesal a través del cual se le otorga al juzgador la iniciativa probatoria *ex officio* en la conclusión del proceso, previo al dictado de la sentencia.

---

39 Véase el Código Procesal Civil, Comercial y Tributario de la Provincia de Mendoza, Argentina, Ley N° 9001, del 12 de septiembre de 2017.

TABLA 47

## Facultad del Tribunal para decretar la producción de pruebas de Oficio

PAÍSES	FACULTAD DEL TRIBUNAL PARA DECRETAR LA PRODUCCIÓN DE PRUEBAS DE OFICIO	
	SI	NO
Chile	X	
Colombia	X	
Ecuador	X	
Portugal	X	
Venezuela	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

La valoración de la prueba consiste en la actividad jurisdiccional desarrollada en la etapa decisoria del procedimiento probatorio, por la cual el juez o tribunal, aplicando las normas legales o en su caso las reglas de la sana crítica sobre el resultado de las pruebas practicadas en el proceso, declara la aceptación o rechazo de la prueba ofrecida por las partes, lo cual deberá ser explicitado en la sentencia a través de su motivación. Existen diversos sistemas o mecanismos de valoración de las pruebas.

La doctrina tradicional distingue entre el sistema de la “prueba legal o tasada”, en el cual la valoración está regulada por la Ley, y el de la “libre convicción o prueba racional”, en el cual la valoración es dejada a la libre apreciación del juez, dado que no existe sujeción a reglas jurídicas preestablecidas

El sistema intermedio entre ambos, ecléctico, conocido como “sana crítica”, ha sido impulsado en nuestra región por Cotoure y receptado legislativamente en muchos países, sistema que remite a criterios de lógica y de experiencia, por acto voluntario del juez.

La diferencia con el sistema de la libre convicción está dada en que el juez que habrá de decidir con arreglo a la sana crítica, no es libre de razonar a voluntad, discrecionalmente o arbitrariamente. Enseña Cotoure<sup>40</sup> que ello no sería sana crítica, sino libre convicción, porque la sana crítica es la unión de la lógica y de la experiencia, sin excesivas abstracciones de orden intelectual.

40 COUTURE, Eduardo, Estudios de Derecho Procesal Civil, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979.

TABLA 48

## Sistema de valoración de la prueba que utiliza el Tribunal

PAÍSES	SISTEMA DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA QUE UTILIZA EL TRIBUNAL	
	SI	NO
Chile	X	
Colombia	X	
Ecuador	X	
Portugal		X
Venezuela	X	X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

En cuanto a la prueba pericial, la Real Academia Española de la Lengua, en el “Diccionario panhispánico de dudas, versión electrónica publicada en 2005, señala que “perito” puede ser adjetivo (experimentado o práctico en una materia) o sustantivo (persona con titulación técnica).

El perito judicial es el profesional que cuenta con una titulación técnica o conocimientos especializados en determinada materia y en el marco de un proceso jurisdiccional emite una opinión técnica objetiva auxiliando al juez o tribunal sobre puntos litigiosos sometidos a dictamen.

Así, se convierten en auxiliares de la justicia y su servicio profesional incide en la tutela jurisdiccional efectiva consagrada en diversos instrumentos internacionales.

En general, la selección de los peritos se realiza sobre la base de un listado oficial; o bien se requiere los servicios de otras instituciones del Estado con capacidad técnica; o son seleccionados discrecionalmente por el Tribunal; o nombrados a propuesta de parte.

TABLA 49		Selección de los peritos o auxiliares de la justicia en que se apoya el Tribunal			
PAÍSES	LISTADO O BASE DE DATOS OFICIAL	OTRAS INSTITUCIONES DEL ESTADO CON CAPACIDAD TÉCNICA	SELECCIONADOS DISCRECIONALMENTE POR EL TRIBUNAL	A PROPUESTAS DE PARTES	OTROS*
Chile	X	X			
Ecuador	X				X
Portugal				X	
Venezuela			X	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Nota: \*Para mayor detalle consultar el sitio web de la fuente

En tanto el perito judicial es un auxiliar de la justicia, resulta innegable su derecho al cobro de honorarios profesionales como retribución por el trabajo realizado, lo que habrá de variar según el tipo de pericia practicada. Ahora bien, la regulación de los honorarios tiene por finalidad apreciar el trabajo

realizado por el perito y fijar el correspondiente monto dinerario según el estadio procesal. A tal efecto, las legislaciones prevén diversas soluciones, primando las que estipulan la fijación de los honorarios por el tribunal.

TABLA 50		Tasas de los servicios profesionales de los peritos y demás auxiliares de la justicia designados por el Tribunal		
PAÍSES	POR FIJACIÓN DEL TRIBUNAL	POR ACUERDO ENTRE LAS PARTES	TODAS LAS ANTERIORES	
Chile	X			
Ecuador			X <sup>1/</sup>	
Portugal			X	
Venezuela	X	X	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Nota: 1/ Fija el Tribunal según la table de honorarios de la Función Judicial mediante Resolución 042-2009 de 15 de julio de 2009, reformada por las Resoluciones 071-2010 de 26 de octubre de 2010; 169-2012 de 20 de noviembre de 2012; y, 052-2013 de 7 de junio de 2013.

Gastos del peritaje serán los acordados libremente con el profesional a cargo de la pericia. Art. 12 Reglamento del Sistema Pericial Integral de la Función Judicial.

Finalmente y en cuanto a los dictámenes de los peritos, deben estar fundados en principios, razones y fuentes científicamente demostrables, razón por la cual es de su esencia que los informes queden sometidos adecuadamente al control de las partes, por lo que respecto de la producción y control de la prueba pericial, rige el principio de la bilateralidad. El nombramiento del perito depende del juez, puede ser designado de oficio, o a pedido de cada parte y aparece como técnico imparcial, que responde con objetividad los puntos sometidos a consideración.

Mayoritariamente, las legislaciones consultadas tienen previsto un procedimiento especial para impugnar la eficacia probatoria del dictamen, sea por estar basado en hechos incompletos o erróneos o contener errores metodológicos que invaliden sus conclusiones.

### ***III.5.5 Terminación del proceso***

La sentencia constituye el acto jurisdiccional por antonomasia. Para Couture<sup>41</sup>, es el acto jurídico procesal emanado de los órganos jurisdiccionales que deciden la causa o punto sometidos a su conocimiento. En otras palabras, es la resolución jurisdiccional sobre el objeto del proceso que remata al mismo. Sabido es que pesa sobre los jueces y magistrados el deber de impartir pronta, expedita y cumplida justicia.

Ello tiene su correlato en el derecho fundamental de los ciudadanos a una “impartición pronta y expedita de justicia” (Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos); manifestándose que “debe hacerseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes” (Artículo 41 Constitución de Costa Rica); o bien prescribiendo que “una Ley orgánica constitucional determinará la organización y atribuciones de los tribunales que fueren necesarios para la pronta y cumplida administración de justicia en todo el territorio de la República...” (Artículo 77 Constitución Política de Chile).

Por lo tanto, a efectos de cumplir las mandas constitucionales, la legislación suele establecer los plazos y términos dentro de los cuales los jueces deberán dictar sentencia, previéndose además diversas alternativas frente a la demora en hacerlo.

En ciertos casos, se fijan sanciones para los jueces que hayan incurrido en falta o negligencia en el cumplimiento de sus deberes a su cargo en la dación de justicia y/o en retardo de justicia, conforme a las obligaciones legal o reglamentariamente establecidas.

---

41 COUTURE, Eduardo, Fundamentos del Derecho Procesal Civil, 3ra. Edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1958

<b>TABLA 51</b>		<b>Efectos de la No Resolución</b>	
<b>PAÍSES</b>		<b>EFFECTOS</b>	
Argentina	En la República Argentina se crearon los Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario, cuya competencia a partir de la sanción de la Ley 27.097 del 17 de diciembre de 2014, fue atribuida al Fuero en lo Penal Económico.		
Brasil	Observación - no está prevista en la estructura judicial brasileña el Tribunal Tributario Judicial. Las materias tributarias son juzgadas por el Poder Judicial, que se divide en Justicia Estadual y Justicia Federal. Entonces, por no haber en la estructura judicial tribunal especializado en materia tributaria, las informaciones de organización judicial, caso haya interés, podrá ser pedidas al Consejo Nacional de Justicia Brasileño - CNJ - <a href="http://www.cnj.jus.br/">http://www.cnj.jus.br/</a>		
Chile	No existe en nuestro sistema jurídico dicha figura.		
Colombia	El funcionario judicial responde disciplinariamente.		
Ecuador	149 Código Orgánico de la función judicial. Se puede recusar al juez por falta de despacho y podrán ser sujetos a multas impuestas por el Consejo de la Judicatura por la demora.		
Portugal	No se establece ninguna sanción procesal para la no observancia de los plazos por parte del Tribunal. Además de los efectos disciplinarios que el injustificado incumplimiento de los plazos puede implicar, la violación del derecho a obtener, a su debido tiempo, una decisión puede hacer incurrir al Estado en responsabilidad civil.		
Venezuela	Los jueces superiores de lo contencioso tributario incurrirán en responsabilidad disciplinaria, administrativa y penal. Existe una Inspectoría General de Tribunales que se ocupa de tramitar las denuncias sobre las actuaciones de los jueces y a su vez inspecciona de oficio, existe un Tribunal Disciplinario que pertenece al Poder Judicial.		

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Entre los modos de terminación del procedimiento tributario de manera desfavorable a los intereses del contribuyente, generalmente se encuentran consagrados la denegatoria expresa o por vía de silencio, cuando al mismo se le adjudicare carácter negativo.

La denegatoria tácita basada en el silencio administrativo constituye un derecho del administrado, sin que resulte válido a la Administración Tributaria ampararse en el mismo para eludir su obligación de pronunciarse expresamente sobre lo petitionado.

Colombia se aparta del criterio mayoritariamente imperante en la regulación del silencio de la administración.

Efectivamente, el Artículo 734 del Estatuto Tributario de aquel país establece el silencio administrativo positivo en los casos en que la DIAN o cualquier Administración Tributaria territorial no resuelva el recurso de reconsideración en el término legal que dispone el Artículo 732 del mismo estatuto, y dicho término se empieza a contar desde la fecha en que el contribuyente presenta o interpone el recurso de reconsideración en debida forma.

TABLA 52		La normativa prevé denegación tácita del recurso interpuesto	
PAÍSES	LA NORMATIVA PREVÉ DENEGACIÓN TÁCITA DEL RECURSO INTERPUESTO		
	SI	NO	
Chile		X	
Colombia		X	
Ecuador		X	
Portugal	X		
Venezuela	X		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### **III.5.6 Recursos contra sentencias**

En general, los distintos ordenamientos procesales prevén determinados recursos o medios de impugnación de las sentencias del Tribunal Tributario (v.gr. recurso de Apelación; Aclaratoria; Inconstitucionalidad; Casación; etc.) para garantizar los derechos de los litigantes.

La Apelación (del latín “*appellare*”, pedir auxilio) es el recurso procesal prototípico en el sistema de doble instancia y está incluido en casi todas las legislaciones.

Se trata de un recurso ordinario, que puede ser deducido por la parte agraviada (apelante) para obtener que una resolución del juez de primera instancia (a quo), sea modificada o revocada con arreglo a derecho por un tribunal de segundo grado (Ad quem).

En Colombia, conforme el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el Consejo de Estado –máximo órgano en lo contencioso administrativo– conoce en única instancia del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que carezcan de cuantía y que sean expedidos por autoridades del orden nacional. El Consejo de Estado también

conoce en única instancia de los procesos de simple nulidad contra actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional. En materia tributaria actos de carácter general proferidos por la Administración Tributaria (conceptos, memorandos, circulares, Resoluciones) y decretos tributarios proferidos por el Gobierno Nacional.

De manera concordante, el artículo 157 de dicho Código indica que en asuntos tributarios la cuantía se determina por el valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones o sanciones, al tiempo de la demanda, sin incluir los intereses o perjuicios que se causen con posterioridad a la presentación de la misma.

A su vez, se prevé el Recurso Extraordinario de Unificación de Jurisprudencia, cuya única causal de procedencia es “cuando la sentencia impugnada contraríe o se oponga a una sentencia de unificación del Consejo de Estado”. Finalmente, en este Código se señala que la competencia para decidir el recurso extraordinario corresponde a cada sección especializada de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado.

TABLA 53		Recursos que proceden contra la sentencia del Tribunal Tributario Judicial			
PAÍSES	RECURSOS QUE PROCEDEN CONTRA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL TRIBUTARIO JUDICIAL				
	RECURSO DE APELACIÓN	RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD	SENTENCIA INAPELABLE	ESPECIFICAR OTRO RECURSO PROCEDENTE	
Chile	X				
Colombia	X		X <sup>1/</sup>	X <sup>2/</sup>	
Ecuador				X <sup>3/</sup>	
Portugal	X			X <sup>4/</sup>	
Venezuela	X			X <sup>5/</sup>	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

1/ Para las sentencias de única instancia.

2/ Recurso extraordinario de revisión: Artículo 248 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA). ii. Recurso Extraordinario de Unificación de Jurisprudencia: procede contra las sentencias dictadas en única y segunda instancia por los tribunales administrativos.

3/ Recurso de Casación/ Recurso de hecho.

4/ Las decisiones de los Tribunales Tributarios pueden ser objeto de recurso de apelación, recurso de revisión, recurso para uniformidad de jurisprudencia y revisión de la sentencia.

Las decisiones de los Tribunales Tributarios de primera instancia pueden ser objeto de recurso sólo una vez, en vista del principio del doble grado de jurisdicción.

El recurso puede interponerse (Artículo 280 CPPT):

- para el Tribunal Central Administrativo (sección de contencioso tributario) cuando su fundamento consiste en hechos, acompañados o no de materia de Derecho (Artículo 38 ETAF).

- para el Supremo Tribunal Administrativo (sección de contencioso tributario) cuando el recurso tenga por único fundamento de Derecho (Artículo 26 del ETAF).

De las decisiones del Tribunal Central Administrativo dictadas en primer grado de jurisdicción cabe recurso para el Tribunal Supremo Administrativo (Artículo 26 ETAF)".

5/ Recurso de revisión ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

### III.5.7 Criterios jurisprudenciales

La jurisprudencia, en sentido restringido, es la doctrina que establecen los jueces y tribunales al resolver la cuestión litigiosa en la cual han sido llamados a resolver.

Sin ignorar el disímil valor de la jurisprudencia como fuente de derecho en los países de *civil law* o romano-germánicos y en los sistemas de *common law* -en los que respectivamente priman la Ley o la

jurisprudencia- señalamos que aun en ambos sistemas la jurisprudencia y la Ley son complementarias entre sí y tienen numerosos elementos comunes, por ejemplo, el carácter obligatorio de la jurisprudencia en sistemas civilistas, asemejándose al *common law* frente a la reiterada jurisprudencia de las cortes constitucionales, supuesto en el cual sus decisorios (denominados "precedentes judiciales") habrán de gozar de fuerza obligatoria.

Así, la normativa vigente en Colombia, en cuanto al alcance de las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional, establece que las sentencias de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto *erga omnes* en su parte resolutive.

que exhibe y la duración temporal de los procesos contenciosos en los cuales muchas veces se encuentran controvertidos temas ya resueltos por la jurisprudencia de forma pacífica y reiterada, ha llevado a que varias administraciones adopten criterios basándose en las referidas decisiones de los tribunales, a efectos de evitar causas litigiosas en las que el resultado le sería claramente desfavorable, conforme a los precedentes jurisprudenciales existentes.

Ahora bien, la cuestión relativa a la relevancia actual de la litigiosidad en materia tributaria, el alto índice

TABLA 54		La Administración Tributaria adopta criterios basándose en decisiones del Tribunal	
PAÍSES	LA ADMINSTRACIÓN TRIBUTARIA ADOPTA CRITERIOS BASÁNDOSE EN DECISIONES DEL TRIBUNAL		
	SI	NO	
Chile		X	
Colombia	X		
Ecuador	X		
Portugal		X	
Venezuela	X		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.5.8 Devengo de intereses

La mora en el ingreso del tributo a su vencimiento, causa el devengo de intereses resarcitorios o moratorios, recargos y en su caso, también de intereses punitivos cuando deba recurrirse al cobro coactivo jurisdiccional.

Los primeros de ellos -intereses resarcitorios o moratorios- se devengan desde el vencimiento de la obligación tributaria principal hasta su efectivo pago. Los mismos están instituidos con una clara finalidad resarcitoria o indemnizatoria, toda vez que tratan de reparar el perjuicio económico financiero causado al erario por la mora en el ingreso del tributo.

El [Modelo de Código Tributario del CIAT](#) consagra en su artículo 61 la aplicación automática de un interés moratorio por el pago fuera de término en cualquier circunstancia, previendo además un “recargo” para los

pagos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo.

TABLA 55 <b>Devengo de intereses resarcitorios o moratorios y punitivos aplicables sobre los montos controvertidos por el contribuyente ante el Tribunal</b>		
PAÍSES	EXISTENCIA EN LA NORMATIVA DE DEVENGO DE INTERESES PUNITIVOS APLICABLES SOBRE LOS MONTOS CONTROVERTIDOS POR EL CONTRIBUYENTE ANTE EL TRIBUNAL	
	SI	NO
Chile		X
Colombia	X	
Ecuador	X	
Portugal	X	
Venezuela	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.6 TRIBUNALES TRIBUTARIOS JUDICIALES E INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES

Los modernos y democráticos Estados Constitucionales de Derecho consagran con marcada rigidez el principio de la supremacía constitucional, por aplicación del cual toda otra norma de carácter infraconstitucional –v.gr. leyes, decretos y resoluciones– debe forzosamente adaptarse al texto constitucional en sus contenidos sustanciales y en los procedimientos de elaboración normativa.

Kelsen<sup>42</sup> enseña que el grado superior del derecho positivo –es la Constitución, cuya función esencial es la de designar los órganos encargados de la creación de las normas generales y determinar el procedimiento que deben seguir, dado que el derecho regula su propia creación pues una norma determina cómo otra norma debe ser creada y además en su medida variable, cuál debe ser el contenido. El maestro vienés postula que en razón del carácter dinámico del derecho, una norma sólo es válida en la medida en que ha sido creada de la manera determinada por otra norma.

42. KELSEN Hans, “Teoría Pura del Derecho”, Edit. Eudeba, Buenos Aires 1967, págs. 147/8.

En su concepción, un orden jurídico no es un sistema de normas yuxtapuestas y coordinadas sino que hay una estructura jerárquica y sus normas se distribuyen en distintos estratos superpuestos, lo cual supone que una Ley no puede derogar la Constitución y que para modificarla o derogarla, es preciso llenar condiciones especiales, como por ejemplo una mayoría calificada o un quórum más elevado.

Con la finalidad de efectivizar dicha supremacía constitucional, en los distintos sistemas jurídicos se ha establecido el denominado “control de constitucionalidad”, esto es, un proceso por el cual se busca determinar si ciertos actos u omisiones tanto de particulares como de agentes estatales o el contenido de una Ley, Decreto o Resolución, colisionan con las reglas consagradas en la Carta Magna.

Básicamente, en materia de control de constitucionalidad sobre el carácter del órgano encargado de practicarlo, corresponde distinguir al sistema político (v.gr. Cámaras de Diputados y Senadores) y el sistema jurisdiccional concentrado, difuso o mixto.

El control jurisdiccional difuso o no especializado es ejercido por los jueces o tribunales de cualquier fuero o instancia, aun cuando una Corte Suprema resultare ser el intérprete final de la Constitución.

En el jurisdiccional concentrado o especializado el control se encuentra reservado a un único Tribunal Constitucional, institución que es el máximo órgano de la Constitución.

Otros sistemas jurídicos prevén la aplicación conjunta de los dos tipos de control expuestos precedentemente, convirtiéndose en lo que se ha dado en llamar sistema mixtos, duales o paralelos.

La Constitución española (1978) adopta un sistema de control judicial mixto, en cuanto si bien en principio exhibe una jurisdicción concentrada, toda vez que el mismo lo ejercita el Tribunal Constitucional, el Artículo 53.2 determina que *“Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el Artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional”*, precepto constitucional que habilita entonces concurrentemente un control difuso de constitucionalidad al habilitar a tales efectos a los tribunales ordinarios.

En ese marco, advertimos que Portugal y Venezuela posibilitan al Tribunal declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, mientras que la tesis negativa está consagrada en la legislación de Chile, Colombia y Ecuador.

En el caso de Ecuador, si bien no puede dictar la inconstitucionalidad puede elevar la consulta, según el artículo 428 de la Constitución de la República, cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es inconstitucional, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional.

La legislación de Portugal permite que la conformidad de una norma con la Constitución resulte analizado por el Tribunal Tributario con carácter incidental, es decir, porque se ha planteado en el curso de un proceso en el que se está discutiendo una cuestión tributaria.

Por otro lado, el tribunal no depende solamente de la argumentación de la inconstitucionalidad por parte de los actores procesales, porque una vez constatado que tiene ante sí una norma inconstitucional, deberá, sin más, abstenerse de aplicarla (Artículo 1 del ETAF)<sup>43</sup>. El tribunal desempeña un importante papel de guardián de las normas constitucionales.

En Venezuela la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, en su artículo 25 determina: “*son competencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo:*

1. *Revisar las sentencias definitivamente firmes que sean dictadas por los tribunales de la República, cuando hayan desconocido algún precedente dictado por la Sala Constitucional; efectuado una*

*indebida aplicación de una norma o principio constitucional; o producido un error grave en su interpretación; o por falta de aplicación de algún principio o normas constitucionales.*

2. *Revisar las sentencias dictadas por las otras Salas que se subsuman en los supuestos que señala el numeral anterior, así como la violación de principios jurídicos fundamentales que estén contenidos en la Constitución de la República, tratados, pactos o convenios internacionales suscritos y ratificados válidamente por la República, o cuando incurran en violaciones de derechos constitucionales.*

3. *Revisar las sentencias definitivamente firmes en las que se haya ejercido el control difuso de la constitucionalidad de las leyes u otras normas jurídicas, que sean dictadas por las demás Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República.*

---

43 “En los asuntos sometidos a juicio, los tribunales de jurisdicción administrativa y fiscal no pueden aplicar reglas que violen las disposiciones de la Constitución o los principios contenidos en ella”. (Artículo 1, Ley N° 13/2002, de 19 de febrero. Tribunales Administrativos y Fiscales).

TABLA 56			Posibilidad del Tribunal de declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias	
PAÍSES	PUEDE EL TRIBUNAL DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS			
	SI		NO	
Chile				X
Colombia				X
Ecuador				X
Portugal		X		
Venezuela		X		

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.7 RÉGIMEN DE PERSONAL

#### III.7.1 Especialidades que manejan los funcionarios del tribunal

La especialización tributaria en general refiere a los órganos dotados de facultades jurisdiccionales (Juzgados, Tribunales o Salas) en las que se estructura el Poder Judicial o los tribunales especiales ubicados fuera de su esfera, lo cual determina y limita su competencia en la materia (*ratione materiae*).

En este apartado habremos de aludir al dominio de los funcionarios del tribunal de conocimientos amplios o profundos sobre el Derecho Tributario en General; Tributación Internacional, Sectores Económicos; Tributos Directos e Indirectos u Otro tipo de especialización, por ejemplo, Ciencias Fiscales y Contaduría, como se indica en Venezuela.

TABLA 57						Especialidades tributarias que manejan los funcionarios del Tribunal				
PAÍSES	ESPECIALIDADES TRIBUTARIAS QUE MANEJAN LOS FUNCIONARIOS DEL TRIBUNAL									
	DERECHO TRIBUTARIO (EN GENERAL)	TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	SECTORES ECONÓMICOS	TRIBUTOS INDIRECTOS	TRIBUTOS DIRECTOS					
Chile	X	X	X	X	X					
Colombia	X	X		X	X					
Ecuador	X									
Venezuela	X		X	X	X					

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### **III.7.2 Incompatibilidades del personal técnico de los tribunales**

Análogas incompatibilidades a las que se encuentran sujetos los magistrados se establecen normativamente sobre todo el personal al servicio de la administración de justicia. Así, por ejemplo, la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia de Colombia señala:

*“Además de las provisiones de la Constitución Política, el ejercicio de cargos en la Rama Judicial es incompatible con:*

- 1. El desempeño de cualquier otro cargo retribuido, o de elección popular o representación política; los de árbitro, conciliador o amigable componedor, salvo que cumpla estas funciones en razón de su cargo; de albacea, curador dativo y, en general, los de auxiliar de la justicia.*
- 2. La condición de miembro activo de la fuerza pública.*
- 3. La calidad de comerciante y el ejercicio de funciones de dirección o fiscalización en sociedades, salvo las excepciones legales.*
- 4. La gestión profesional de negocios y el ejercicio de la abogacía o de cualquier otra profesión u oficio.*
- 5. El desempeño de ministerio en cualquier culto religioso.*

*PARÁGRAFO 1o. Estas prohibiciones se extienden a quienes se hallen en uso de licencia.*

*PARÁGRAFO 2o. Los funcionarios y empleados de la Rama Judicial podrán ejercer la docencia universitaria en materias jurídicas hasta por cinco horas semanales siempre que*

*no se perjudique el normal funcionamiento del despacho judicial. Igualmente, con las mismas limitaciones, puede realizar labor de investigación jurídica e intervenir a título personal en congresos y conferencias.*

*PARÁGRAFO 3o. Las inhabilidades e incompatibilidades comprendidas en los Artículos 150 y 151 se aplicarán a los actuales funcionarios y empleados de la Rama Judicial”.*

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 148, señala:

*“Nadie podrá desempeñar a la vez más de un destino público remunerado, a menos que se trate de cargos académicos, accidentales, asistenciales o docentes que determine la Ley. La aceptación de un segundo destino que no sea de los exceptuados en este artículo, implica la renuncia del primero, salvo cuando se trate de suplentes, mientras no reemplacen definitivamente al principal.*

*Nadie podrá disfrutar más de una jubilación o pensión, salvo los casos expresamente determinados en la Ley”.*

### **III.7.3 Gestión del personal**

Los actuales procesos de modernización judicial en Iberoamérica exhiben básicamente dos importantes aristas. Por un lado, se advierte una constante preocupación en capacitar para la tarea. Por otro, se aprecia la implementación actual de modelos que divide las actividades de neto corte jurisdiccional de aquellas otras de carácter administrativo.

Poco esfuerzo cuesta aceptar que una eficiente organización administrativa habrá de permitir a los magistrados abocarse a su misión esencial, es decir, dirigir el proceso y dictar la sentencia en ejercicio de la función jurisdiccional.

Cabe poner de resalto que el área de Administración de Recursos Humanos (RRHH)<sup>44</sup>, tiene a cargo el ejercicio de la gestión de personal. Deviene oportuno señalar que la irrupción de las tecnologías de la información y comunicación (TICs), ha permitido implementar sistemas de gestión que facilitan y apoyan la administración del personal (v.gr. registro, actualización y consulta del legajo del personal; información con una perspectiva global; realización de los controles administrativos tendientes a fortalecer la gestión; facilitación de los procesos de auto evaluación institucional a través de la emisión de reportes estadísticos y otros informes; etc.).

### III.8 TRANSPARENCIA, RENDICIÓN DE CUENTAS Y RELACIONES INSTITUCIONALES

#### III.8.1 Existencia de sitio web institucional

La mayoría de los órganos jurisdiccionales tienen un sitio web que ofrece a los usuarios contenidos actualizados e información referida a los servicios que presta la Administración de Justicia para dotarla de más transparencia y accesibilidad.

En general, a través del sitio web se puede acceder fácilmente a una guía judicial, consulta de expedientes, normativa, jurisprudencia, Acuerdos, modelos de escritos, novedades institucionales y estadísticas, entre otros servicios. Igualmente, mediante la publicación en el sitio web institucional, se dan a conocer las sentencias de los tribunales, sea en texto completo o acotado, según las normativas vigentes.

TABLA 58 Existencia de sitio web institucional del tribunal	
PAÍSES	EXISTENCIA DE AUTARQUÍA FINANCIERA DEL TRIBUNAL
Chile	<a href="http://www.tta.cl">www.tta.cl</a>
Colombia	<a href="http://www.consejodeestado.gov.co">www.consejodeestado.gov.co</a>
Ecuador	El Tribunal como tal no posee sitio web, lo tiene el Consejo de la Judicatura y dentro de este sitio web se pueden realizar las consultas que se requieran acerca de las causas que se tramitan en los Tribunales Distritales. <a href="http://www.funcionjudicial.gob.ec/">http://www.funcionjudicial.gob.ec/</a>
Portugal	<a href="http://www.stadministrativo.pt">www.stadministrativo.pt</a>
Venezuela	<a href="http://www.tsj.gob.ve/">http://www.tsj.gob.ve/</a>

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

44 La “Administración de Recursos Humanos”, también conocida como “Administración del Capital Humano”, actualmente es designada por determinados especialistas como “Administración del Talento Humano” (véase en extenso, CHIAVENATO, Idalberto, “Gestión del talento Humano”; Mc Graw-Hill, 2002).

### III.8.2 Estadísticas

La estadística jurisdiccional constituye una eficaz herramienta en materia de administración y planeación de políticas internas con la finalidad de detectar y corregir problemas concretos de la Administración de Justicia a la par que su divulgación en la web conlleva una pública rendición de cuentas a la ciudadanía de todo lo actuado durante un determinado período.

En la primera reunión preparatoria de la XIV Cumbre Judicial Iberoamericana, desarrollada en Noviembre de 2006 en la Isla Margarita (Venezuela), se aprobó la ejecución del proyecto llamado “Plan Iberoamericano de Estadística Judicial”.

El referido proyecto fija como objetivo general: “Contribuir a la configuración del espacio judicial

*iberoamericano, mediante el establecimiento de una herramienta estadística homogénea que permita un mejor diseño y definición de políticas públicas judiciales así como el análisis y estudio comparativo de los diferentes sistemas”.*

Asimismo, el proyecto a efectos de superar dificultades existentes, define ciertos datos básicos que posteriormente darán lugar al cálculo de indicadores homologables. Estos datos básicos genéricos son los relativos a:

- a) Casos ingresados durante un período,
- b) Casos terminados durante un período,
- c) Pendientes al final de un período
- d) Tiempos de tramitación de los casos terminados durante un período.

PAÍSES	SE PUBLICAN LAS ESTADÍSTICAS EN EL SITIO WEB INSTITUCIONAL	
	SI	NO
Chile	X	
Colombia		X
Ecuador		X
Portugal	X	
Venezuela	X	

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

Las estadísticas judiciales de los tribunales administrativos y fiscales es publicada en el sitio web institucional de la Dirección General de la Política de Justicia (*Direção Geral da Política de Justiça; DGPJ*), organismo que gira en la órbita del Ministerio de Justicia y es el encargado de publicitar las estadísticas oficiales de toda la actividad judicial. A su vez, a

través de la página web del Supremo Tribunal Administrativo se accede a la información estadística sobre el movimiento procesal. Por su parte, en el sitio del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales contiene la información estadística de los tribunales administrativos y fiscales.

## TABLA 60

## Estadística de Sentencias: Caso Portugal

### ESTADÍSTICA DE SENTENCIAS: CASO PORTUGAL

En la página de la Dirección General de la Política de Justicia del Ministerio de Justicia ([www.dgpj.mj.pt](http://www.dgpj.mj.pt)), departamento con competencia para la divulgación de las estadísticas oficiales de la Justicia, se dispone el acceso a los datos estadísticos relativos a los tribunales administrativos y fiscales (proyecto HERMES).

Se dispone de un amplio conjunto de elementos estadísticos, en particular:

- Movimiento de procesos por tribunal.
- Indicadores de eficiencia y resolución:
  - a) Indicadores de rendimiento
  - b) Indicadores de duración media y escalones de duración de los procedimientos finalizados
- Duración media de los procesos (por tribunal y área procesal).
- Escalas de duración de los procesos concluidos por los tribunales.
- Caracterización de los procesos finalizados con decisión de fondo.

También se proporciona información sobre:

- Personal al servicio en los tribunales a 31 de diciembre, según la carrera / categoría.
- Personal al servicio en los tribunales a 31 de diciembre, según sexo y carrera / categoría, por tipo de tribunal
- Costas pagadas en los Tribunales

En la página de Internet del Supremo Tribunal Administrativo se tiene acceso a información detallada, por formación y especie de proceso, del movimiento procesal desde 2004 ([www.stadministrativo.pt](http://www.stadministrativo.pt)).

En el sitio del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales ([www.cstaf.pt](http://www.cstaf.pt)) se divulga información estadística de todos los tribunales administrativos y fiscales.

**Fuente:** <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

### III.8.3 Relaciones Institucionales

En cuanto a las relaciones institucionales, la normativa en vigor, bajo ciertos requisitos, permite a los tribunales de Portugal, suscribir convenios interinstitucionales para el mejoramiento continuo del desempeño del

Tribunal, limitado ello en el primer caso a la Corte Suprema de Justicia y en el segundo, en el marco de las relaciones de cooperación que establezca el tribunal cimero.

PAÍSES	EXISTENCIA DE LA FACULTAD PARA ESTABLECER, FOMENTAR RELACIONES DE COOPERACIÓN CON OTROS ORGANISMOS Y SUSCRIBIR CONVENIOS DE COOPERACIÓN	
	SI	NO
Chile		X
Colombia		X
Ecuador		X
Portugal	X	
Venezuela		X

Fuente: <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-judiciales/>

El Tribunal Supremo Administrativo de Portugal, al igual que el Consejo de Estado de Colombia, forma parte de la Asociación Internacional de Altas Jurisdicciones Administrativas (*Association Internationale des Hautes Juridictions Administratives*, AIHJA) y de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (AITFA).

En el ámbito europeo, integra la Asociación de los Consejos de Estado y de las Supremas Jurisdicciones Administrativas Unión Europea (*Association of Councils of State and Supreme Administrative Jurisdictions of the European Union*), que actualmente utiliza como abreviatura la sigla ACA - Europe.

Los objetivos de este organismo son obtener una mejor comprensión de la legislación de la UE por parte de

los jueces de los tribunales administrativos supremos de Europa y alcanzar un mejor conocimiento del funcionamiento de los demás tribunales administrativos supremos en la aplicación de la legislación de la UE; mejorar la confianza mutua entre los jueces de los tribunales administrativos supremos; fomentar un funcionamiento eficaz y eficiente de la justicia administrativa en la UE; proporcionar un intercambio de ideas sobre el estado de derecho en los sistemas judiciales administrativos y, finalmente, garantizar el acceso a las decisiones de los tribunales administrativos supremos que aplican la legislación de la UE.

En Venezuela las relaciones de cooperación con otros organismos son suscritas por el Presidente del Tribunal Supremo de Justicia o por el Magistrado Delegado.



# IV

## E-JUSTICIA TRIBUTARIA: ESTADO ACTUAL Y PERSPECTIVA FUTURA EN IBEROAMÉRICA



## IV. “E-JUSTICIA TRIBUTARIA: ESTADO ACTUAL Y PERSPECTIVA FUTURA EN IBEROAMÉRICA”<sup>45</sup>

### IV.1 CONCEPTOS INTRODUCTORIOS

Hay una frase emblemática y descriptiva acuñada en España, enmarcada en proyectos de estudios tribunalicios con tintes universitarios, que grafica el profundo impacto de las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) en la Administración de Justicia: “Visto online para sentencia virtual”.

En aquel país, el camino hacia la digitalización de la justicia comienza en el año 2001, cuando se suscribe el Pacto de Estado para la Reforma de la Justicia, en el que se acordaba la promoción de un Plan Estratégico de Nuevas Tecnologías de la Administración de Justicia de aplicación integral.

Latinoamérica ha heredado de la Europa continental sus antiguos sistemas judiciales escritos, donde se acumulan de manera constante, toneladas de expedientes en soporte papel y en muchos casos, se transitan inconducentes décadas de trámite procesal.

Tanto así que en Argentina, en una de las mayores causas de defraudación fiscal al Estado Nacional (por un monto estimado de USD 250 millones), la Sala II de la Cámara Federal declaró prescrita la acción penal en el año 2011. La investigación se inició en 1988, hubo un llamado a indagatoria de los imputados

en 1992, y “...todavía después de 20 años, estaría lejos de concluir...” por lo cual el Tribunal entendió que “...habiendo transcurrido algo más de 19 años desde el primer y único acto interruptivo, incluso una calificación más gravosa del hecho no tendría efectos prácticos en el cómputo del plazo de prescripción de la acción penal...” y que “...la subsistencia del presente proceso resulta incompatible con el derecho de todo imputado a un juicio sin demoras indebidas”.

Ello nos refuerza en el convencimiento sobre la necesidad de promover afanosamente la transformación de los sistemas judiciales desde el soporte papel y sus montañas, al entorno digital -“papel cero”-, lo cual, claro está, se encuentra investido de no pocas dificultades.

La Carta de los Derechos de los Ciudadanos ante la Justicia se aprobó en la “VII Cumbre Judicial Iberoamericana”, realizada en Cancún, México, los días 27 al 29 de noviembre del 2002, habiéndose recomendado su adopción a todos los países miembros de la Cumbre.

Allí se postula, entre otras cuestiones fundamentales, la exigencia de una justicia transparente, accesible, atenta a las personas; ágil y tecnológicamente avanzada.

45 Especialmente elaborado para el CIAT sobre la base temática de la ponencia presentada en el Congreso Iberoamericano Tributario organizado por la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa (A.I.T.F.A.), “Hacia una modernización de la Justicia Tributaria”, Lima, Perú, 5 al 7 de Setiembre de 2018.

Luego, la XIII Cumbre del CIAT (República Dominicana, 2006) tuvo como eje temático a los “Referentes iberoamericanos de justicia: una respuesta a los retos de la Sociedad del Conocimiento”. En las rondas preparatorias se elaboró el documento “E-Justicia: Justicia en la Sociedad del Conocimiento”<sup>46</sup>, definiéndose diferentes instrumentos (sistema de indicadores básicos para establecer la transición de las administraciones de justicia iberoamericanas hacia la sociedad del conocimiento; línea de base acerca de la posición relativa de los países miembros de la Cumbre en materia de la aplicación de las TIC a la administración de justicia; recomendaciones básicas sobre sistemas alternativos de organización y gestión de la justicia correspondientes a la sociedad de la información.

Varios países de nuestra región han emprendido profundas reformas judiciales. Costa Rica y México dan un claro ejemplo de ello.

Hacemos notar que Costa Rica ha sido pionera en postular una “Justicia sin papeles”, derivación lógica del “Programa Hacia Cero Papel”. Este programa está orientado a la integración de esfuerzos a nivel institucional en procura de disminuir el uso del papel, entendiendo a la “justicia sin papeles”, como una justicia en la cual el papel y las formalidades innecesarias dejen de ser una barrera, para lograr transformaciones y mejorar la gestión en el servicio de justicia, “con o sin tecnología”<sup>47</sup>.

A su vez, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México ha implementado el “Juicio en Línea”, sistema idóneo para promover, sustanciar y resolver “*online*” el juicio contencioso administrativo en la web del Tribunal y sobre el cual habremos luego de detenernos.

#### **IV.2 EL CAMBIO SOCIAL COMO INSTRUMENTO DEL CAMBIO EN EL DERECHO**

La moderna teoría del derecho nos enseña que los ordenamientos jurídicos se encuentran integrados por un conjunto de normas de diferentes características, que se distinguen claramente en merito a las distintas jerarquía normativa de las mismas, a la época de su entrada en vigor, a su ámbito de aplicación específico y a la materia que regulan, entre otras variadas causas.

Cualquier observador de la realidad social habrá de advertir que estamos viviendo profundos cambios, lo cual le ha permitido al reconocido sociólogo y filósofo Zygmunt Bauman, desarrollar el concepto de modernidad líquida, en referencia a la sociedad en la que vivimos, signada precisamente por un cambio constante y una ruptura con las instituciones y las estructuras fijadas.

En su laureada obra “La Modernidad Líquida”<sup>48</sup>, ganadora del premio Príncipe de Asturias de Comunicación y Humanidades, Bauman habrá de reclamar para las ciencias humanas un modelo

46 Véase in extenso, “E-justicia: la justicia en la sociedad del conocimiento”, Documento de la Cumbre Judicial Iberoamericana; Primera Reunión Preparatoria - 8 al 10 de Marzo de 2005 Santa Cruz de la Sierra – Bolivia.

47 Cfr. Acuerdo tomado por Corte Plena en sesión 31-2010, celebrada el 1º de noviembre del 2010.

48 BAUMAN, Zygmunt, “La Modernidad Líquida”, Fondo de Cultura Económica, México, 2003.

hermenéutico, que lógicamente, será el norte de la sociología crítica.

Claro que esta hermenéutica sociológica no se orienta a la precisión de sus resultados, sino que pone especial énfasis en ponderar la importancia de tales descubrimientos para la experiencia de lo que significa ser una persona humana.

Frente al cambio social, al decir de Bauman, la hermenéutica debe “ayudar a la gente a tener un mínimo control sobre sus patrones de vida” y practicar un decisivo aporte a sostener un orden de posibilidades vitales, afectivas, políticas o económicas aún no exploradas y que resultan sustancialmente desiguales en comparación con las actuales.

En sus obras, este distinguido sociólogo polaco se explaya también en extenso sobre la globalización y sus consecuencias humanas<sup>49</sup>. En ellas describe a uno de los efectos de la globalización, puntualizando al respecto que los centros de decisión y los cálculos que fundamentan las decisiones gerenciales se liberan de ciertas condiciones impuestas localmente, trasladando la empresa al lugar donde percibiére más beneficios.

Las empresas se han deslocalizado en gran medida y hoy tenemos que grandes transnacionales tienen divisiones de mercadeo y finanzas cerca de Wall

Street o en el centro de Chicago, o en San Sebastián, Sevilla, o Sydney, mientras sus divisiones de diseño, investigación y desarrollo pueden estar en Europa o el Valle de Silicón, y las líneas de producción y ensamblaje están repartidas por varios otros países a distancias que apenas hace dos décadas hubiese sido imposible concebir. Las empresas se han ido transformando en empresas en red; las bolsas de valores y los mercados financieros operan en red, en tiempo real y por medios virtuales de tal suerte que hoy el dinero no es plástico sino electrónico y su referente no es directamente material sino virtual en la mayoría de las grandes operaciones financieras<sup>50</sup>.

Ejemplo de tribunales colegiados son los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario de Ecuador.

Vale señalar que los 48 países miembros del BID son parte del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), organismo que ha fijado los Estándares Internacionales en materia de Lucha contra el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación.

En un reciente estudio conjunto del BID y el CIAT en Panamá<sup>51</sup>, se analizó detenidamente el delito de defraudación tributaria en sus aspectos constitutivos (el dolo como elemento subjetivo, el ardid o engaño y el perjuicio fiscal) y su evolución en los sistemas jurídicos contemporáneos como figura penal que

49 BAUMAN, Zygmunt, “La globalización: consecuencias humanas”, Fondo de Cultura Económica, México, 1999.

50 “E-justicia: la justicia en la sociedad del conocimiento”, op.cit.nota 1.

51 FOLCO, Carlos María, “Breve análisis del ilícito tributario en Panamá y su confronte con el derecho de 14 países de América, Asia y Europa” (BID/CIAT), disponible en <https://publications.iadb.org/handle/11319/8546>

protege la Hacienda Pública, entendida ésta desde el doble contenido de la actividad financiera del Estado, es decir, la obtención de recursos y la capacidad de realización del gasto público, ponderándose además la viabilidad del delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales, caso en el cual se impuso una categórica respuesta afirmativa.

Antes de ahora hemos advertido<sup>52</sup> que el devenir social contemporáneo de la humanidad ha sido signado por las TIC (tecnologías de la información y la comunicación), conjunto de servicios, redes, software y dispositivos que tienden al progreso, cambio y mejora en la calidad de vida de las personas humanas dentro de un determinado entorno.

Naciones Unidas<sup>53</sup> señala que los adelantos en las tecnologías de la información y de las comunicaciones han tenido la virtud de generar nuevas y grandes oportunidades, explicitando que tienen el potencial de brindar nuevas soluciones a los problemas de desarrollo; promueven al acceso a la información y al conocimiento; brindan grandes posibilidades para acelerar el progreso humano y promueven el diálogo entre las personas, las naciones y las civilizaciones.

Sobres tales premisas es forzoso concluir que la sociedad moderna no sólo se nos presenta globalizada e inmersa en constantes y veloces cambios, líquida –al decir del sociólogo Bauman–, sino también digital y electrónica.

La doctrina<sup>54</sup> afirma que las nuevas tecnologías de la información y comunicación son las que giran en torno a tres medios básicos: la informática, la microelectrónica y las telecomunicaciones; pero giran, no sólo deforma aislada, sino lo que es más significativo de manera interactiva e interconectadas, lo que permite conseguir nuevas realidades comunicativas.

Las TIC han impactado de pleno en la vida cotidiana del ciudadano actual. La tecnología influye decididamente en los diversos campos del desarrollo de la sociedad, por ejemplo, educación, procesos productivos, procedimientos empresariales, la Administración Pública en general, y en particular, las Administraciones Tributarias<sup>55</sup>.

Tanto así que es considerado el advenimiento de un nuevo orden social, conocido como el de la “sociedad de la información”, en clara referencia a la importancia que la misma reviste.

---

52 FOLCO, Carlos María, “Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura”, 3ra. Edición, Ed. Rubinzal Culzoni, Bs. As, 2011.

53 Véase in extenso, las Resoluciones aprobadas por la Asamblea General de la ONU, entre otras, Resolución A/RES/71/212 del 21 de Diciembre de 2016 (“Las tecnologías de la información y las comunicaciones para el desarrollo”) y Resolución A/RES/70/1 de fecha 25 de Setiembre de 2015 (considerando 15).

54 CABERO ALMENARA, Julio, “Impacto de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación en las organizaciones educativas”, en Lorenzo, M. y otros (coords): “Enfoques en la organización y dirección de instituciones educativas formales y no formales”, págs. 197-206, Grupo Editorial Universitario, Granada, 1998.

55 El Banco Interamericano de Desarrollo junto con CIAT y GIZ, ha impulsado la elaboración de una actualización del Modelo de Código Tributario CIAT basado en la Experiencia Iberoamericana, que contempla precisamente esta relevante circunstancia. El mismo fue presentado oficialmente en el marco de la 49 Asamblea General del CIAT, realizada en Lima Perú, del 4 al 7 de mayo del 2015. Hemos tenido el alto honor de ser sus revisores y comentaristas, junto a los distinguidos Profesores Leonardo Costa (Uruguay) y Heleno Taveira Torres (Brasil).

En los albores de la década del noventa, durante la reunión de Copenhague<sup>56</sup>, el Consejo Europeo encomendó a la Comisión la elaboración de un Libro Blanco que estableciera la estrategia a largo plazo para impulsar el crecimiento, la competitividad y el empleo en Europa.

Sobre tales premisas, el Presidente de la Comisión Europea Jacques Delors presentó en la cumbre de Bruselas el Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo<sup>57</sup>, que ha brindado el concepto embrionario de “Sociedad de la Información”.

Sentado ello, digamos que el derecho constituye una de las más importantes Ciencias Sociales tanto por su formación social y su objeto. Entendido como sistema de normas, el Derecho ha sido creado para preservar el orden social, tanto así que ello se refleja en el conocido brocardo latino del célebre “Digesto” y que se atribuye a Gayo, jurisconsulto romano, que expresa sucintamente: “*Ubi societas ibi ius est*”, es decir, allí donde hay sociedad hay derecho.

Va de suyo que allí donde hay derecho, hay agentes jurídicos para crear, interpretar y aplicar la normativa en vigor.

El derecho mismo es un fenómeno social y el legislador recepta los cambios sociales fundamentales buscando

brindar adecuada respuestas a los reclamos de la evolución social operada.

Enseña el gran jurista Genaro Carrió<sup>58</sup> que la labor de los abogados es ciertamente técnica, pues consiste en usar ciertos medios para alcanzar un resultado a partir de una situación inicial dada y también es de carácter técnico la perspectiva del legislador (*latu sensu*), mientras que el enfoque de los jueces es completamente distinto, ya que consiste en utilizar normas generales para justificar decisiones particulares y concretas.

Nos parece interesante entresacar este último concepto, ya que la Ley en sentido amplio y como fuente del derecho, resulta intrínsecamente unida a la interpretación de los Magistrados, en tanto el Juez es el operador jurídico que habrá de interpretar y transmutar las leyes generales en sentencias concretas, poniendo fin a las controversias jurídicas.

Resulta claro e inopinable que las TIC inciden sustancialmente en la forma de ejercer el Derecho. La labor de los juristas hoy se sustenta en el acceso virtual a bases de datos jurídicos, donde se busca jurisprudencia nacional y/o de tribunales extranjeros, doctrina (libros, Artículos, comentarios críticos de jurisprudencia, etc.) y legislación, histórica y vigente.

---

56 Conclusiones del Consejo Europeo de Copenhague del 21 y 22 de junio de 1993. Boletín de las Comunidades Europeas, nº 6, de junio de 1993, págs. 7-23

57 COM (93) 700. Crecimiento, Competitividad y Empleo. Retos y Pistas para entrar en el siglo XXI. Libro Blanco. Bruselas, 5 de diciembre de 1993.

58 CARRIÓ, Genaro, “Como estudiar y argumentar un caso”, Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1995.

Quienes ejercen la profesión en forma liberal, cuentan allí con formularios, modelos de demandas, contratos, etc. Además, la interacción en las diversas redes sociales (v.gr. Facebook; LinkedIn y Twitter, por sólo nombrar algunas de ellas) permite compartir y debatir criterios jurídicos en un universo cuasi ilimitado de contactos profesionales o bien hacerlo dentro de foros especializados según la materia.

Ahora bien, resulta innegable que las Tecnologías de la Información y la Comunicación han influido no sólo de manera notable en la forma de ejercer el Derecho, sino también que actualmente constituyen piedras basales en la facilitación del acceso a la justicia y en su celeridad, transparencia, eficacia y efectividad.

Impulsados por una verdadera revolución cibernética, transitamos un intrincado camino hacia un nuevo paradigma en la administración de justicia: la e-justicia.

He aquí planteado el tema nuclear al cual habremos de circunscribir nuestra ponencia en este relevante evento, particularizado ello al ámbito propio de Iberoamérica.

### **IV.3 APROXIMACIÓN PRIMARIA AL CONCEPTO DE E-JUSTICIA**

La e-justicia supera en mucho al expediente digital, toda vez que constituye un medio facilitador del acceso a la jurisdicción de las personas y tiende a una justicia de mayor calidad, celeridad y transparencia que la actual.

Efectivamente, sobre tales pautas nos es dable definir la e-justicia como el recurso a las tecnologías de la información y la comunicación para mejorar el acceso de los ciudadanos a la justicia y para la eficacia de la acción judicial entendida como toda actividad consistente en resolver un litigio o en sancionar penalmente una conducta<sup>59</sup>.

Permítasenos desglosar este concepto, partiendo primeramente de la referencia a la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación, nuestras conocidas TIC, las que han producido cambio sustanciales en pilares básicos de nuestra cultura (individual y social), y los sistemas jurídicos.

Además de pretender optimizar la gestión jurisdiccional, las TIC se encaminan a maximizar la transparencia de dicha gestión y el acceso a la información por parte de la ciudadanía en general.

La segunda cuestión a ponderar es el acceso a la justicia. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales, aún con disímiles formulaciones y alcances (v.gr. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre artículo XVIII; Declaración Universal de los Derechos Humanos en sus artículos 7 y 8; Pacto de Derechos Civiles y Políticos en sus artículos 2 y 14; Convención Americana sobre los Derechos Humanos en sus artículos 8 y 25; Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial en su artículo 6 y la Convención sobre los Derechos del Niño en sus artículos 12, 37 y 40, entre otros).

---

59 COM(2008) 329 final. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. Hacia una estrategia europea en materia de e-Justicia (Justicia en línea).

Entendemos que uno de los ejes fundantes de un nuevo paradigma en el acceso a la justicia, precisamente, está constituido por el uso de herramientas tecnológicas de la información y comunicación, lo cual le brinda al justiciable una respuesta rápida y eficiente, eliminando muchas de las barreras preexistentes.

Finalmente, se hace mención a la eficiencia y eficacia de la tramitación de las causas respectivas (acción judicial), la cual se cimenta en la utilización de tecnología adecuada.

Además, no hemos de soslayar la relevancia del acceso a la información y la facilitación a diversos servicios

judiciales (v.gr. consulta online del expediente), lo cual tiende a mejorar la relación de los tribunales con los justiciables en particular y con la sociedad en su conjunto.

#### **IV.4 LAS TIC EN LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA EN IBEROAMÉRICA**

En el marco de un estudio en elaboración sobre Tribunales Tributarios del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, cuya base de datos, informes y conclusiones estimamos que serán publicadas a finales del corriente año en la web del Organismo (CIATData) hemos advertido que en general se están desarrollando interesantes iniciativas en el ámbito de aplicación de las TIC.

En adelante se profundiza sobre experiencias seleccionadas:

##### **México**

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) ha implementado desde tiempo atrás el denominado “Juicio en Línea”<sup>60</sup>, que es un sistema informático idóneo para registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar en el proceso contencioso administrativo sustanciado en dicho Órgano jurisdiccional.

El sistema permite promover, sustanciar y resolver el juicio contencioso administrativo en la página

de internet del Tribunal. Esta ha sido la primera solución integral para la administración de justicia en línea en el mundo<sup>61</sup>.

Como dato ilustrativo, cabe señalar que el primer juicio resuelto en línea duró 31 días hábiles y las estadísticas primigenias exhibían una duración en promedio de casi una décima parte de un juicio tradicional.

60 Diario Oficial de la Federación, 21 de junio de 2011.

61 En el presente evento científico - académico, la Mag. Nora Elizabeth Urby Genel (Secretaría Ejecutiva A.I.T.F.A.) presenta una ponencia sobre el tema “Juicio Contencioso Administrativo Federal - Modalidad en Línea (México), de imprescindible escucha y detenido análisis.

## Colombia

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo exige adoptar figuras tecnológicas, tales como el expediente electrónico, las firmas digitales, el buzón para notificaciones judiciales, etc.

El Artículo 59 del CPACA regula al expediente electrónico, entendiéndose por tal al conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento o litigio administrativo, foliado mediante un índice electrónico con firma digital de la autoridad, órgano o entidad responsable, dicho índice asegura la integridad del expediente y permite su recuperación cuando sea necesario, la autoridad deberá conservar copias de seguridad periódicas que cumplan con las exigencias de

archivo y conservación de documentos en medios electrónicos, tal cual lo dispone la Ley.

Por lo demás, adquieren relevancia jurídica las disposiciones del CPACA sobre los equivalentes funcionales, la validez y efectos probatorios, la presunción de legalidad, los atributos de seguridad jurídica y lo referente a entidades con certificación digital.

En sede administrativa, como dato curioso, hacemos notar que el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (MinTic), que es el Órgano encargado del sector TIC en Colombia, ha establecido la modalidad del derecho de petición vía “Twitter”.

## Portugal

La Portaria N° 380/2017 –en vigor desde el 4 de enero de 2018– regula “...a *tramitação eletrónica dos processos nos tribunais administrativos de círculo, nos tribunais tributários, nos tribunais centrais administrativos e no Supremo Tribunal Administrativo*”.

La referida norma reglamenta aspectos tales como la práctica de los actos procesales por medios electrónicos por jueces, magistrados del Ministerio Público y oficiales de justicia; la presentación

de las piezas procesales, documentos y proceso instructor por transmisión electrónica de datos por mandatario; la comprobación del previo pago de la tasa de justicia o de la concesión del beneficio de la asistencia jurídica; la distribución de los procesos por medios electrónicos; las notificaciones por transmisión electrónica de datos; la consulta electrónica de los expedientes o la organización de los elementos del expediente que figuren en el soporte físico.

## Chile

La Ley N°21.039 -“Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera”- que fuera promulgada el 02/10/2017 dispone en su Artículo 230 que:

“Se formará el proceso, en soporte papel, con los escritos, documentos y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en el juicio. Ninguna pieza del proceso podrá retirarse sin que previamente lo decrete el tribunal que conoce de la causa.

Todas las piezas que deben formar el proceso, de conformidad a lo anterior, se irán agregando sucesivamente según el orden de su presentación. Al tiempo de agregarlas, el secretario numerará cada foja en cifras y en letras. Se exceptúan las piezas que, por su naturaleza, no puedan agregarse o que por motivos fundados se manden reservar fuera del proceso.

Durante la tramitación, sólo las partes podrán imponerse de los autos del proceso.

Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Tributario y Aduanero mantendrá registro de todos sus procedimientos, causas o actuaciones judiciales en medio digital o electrónico apto para producir fe y que permita garantizar la conservación y

reproducción de su contenido. Dicho registro se denominará, para todos los efectos legales, Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras, en adelante “el Sistema”, y cada uno de los expedientes como Expediente Electrónico.

Las partes, además, podrán hacer sus presentaciones al Tribunal por medio digital o electrónico, cargando sus escritos y documentos en el Sistema a través del sitio en internet de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el cual entregará el comprobante de recepción correspondiente cuando éstos hayan sido recibidos, debiendo el Tribunal incorporar la impresión de los escritos al expediente físico. No obstante lo anterior, el Tribunal podrá exigir que los documentos y demás pruebas que se acompañen en el proceso sean presentados en forma física.

La Corte Suprema, mediante auto acordado, fijará los requisitos que estime pertinentes para el adecuado funcionamiento del Sistema, reglando, entre otras materias, el tamaño o peso máximo de los archivos que contengan los escritos y documentos que puedan ser presentados o acompañados en el Sistema”.

## Panamá

Al dictar la Ley N° 15 del 7 de febrero de 2008: Que adopta medidas para la informatización de los procesos judiciales, tuvo como objetivo primordial modernizar el sistema judicial panameño, con la incorporación en la actividad jurisdiccional de nuevas tecnologías en el campo de la informática, las comunicaciones y el almacenamiento de información, que permitan la administración de una justicia gratuita, expedita e ininterrumpida.

Además, dicha Ley contempló la realización de audiencias penales mediante un sistema de video-audiencias, la aplicación de disposiciones de seguridad para proteger los expedientes contenidos en el sistema electrónico y la creación de una plataforma informática de datos para esos documentos que se utilizan para tramitar los procesos judiciales.

La Ley N° 75 de 18 de diciembre de 2015 subroga la citada Ley 15 de 2008, dictando otras disposiciones y regula el Sistema Automatizado de Gestión Judicial y el Expediente Judicial Electrónico como componentes operativos de la plataforma informática adoptada por el Órgano Judicial para la tramitación electrónica de los procesos.

El Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, creado por Ley N° 8/2010 del 15 de marzo, es un Organismo autónomo, colegiado, de segunda instancia, independiente y especializado, que ejerce jurisdicción y competencia Nacional conociendo los recursos de apelación contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Actualmente cuenta con un sistema denominado SET (Sistema de Expedientes del TAT), el que permite darle seguimiento en línea a nivel interno a los expedientes. Además, este sistema permite una visualización gráfica del proceso, generación de estadísticas, búsqueda de expedientes para conocer su estado y características generales, entre otros.

Entre los proyectos funcionales viables a implementar en la institución para optimizar su funcionamiento, se encuentran el seguimiento Electrónico de expedientes para los usuarios (abogados-contribuyentes).

## Perú

Se ha instaurado el “Expediente Judicial Electrónico” (EJE) enmarcado en un proceso de modernización del servicio de administración de justicia. Ello posibilita la gestión del proceso judicial, sus actuaciones y los servicios que brinda el poder judicial, a través de “medios electrónicos seguros”, entendiendo por tales a los medios electrónicos que emplean firmas y certificados digitales emitidas por Prestadores de Servicios de Certificación Digital acreditados, donde el intercambio de información se realiza a través de canales seguros (Decreto Supremo N° 052-2008-PCM, Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados Digitales).

El expediente virtual posibilita la aplicación de las nuevas tecnologías de información y comunicación de los procesos judiciales. Busca así garantizar la celeridad y la transparencia en el desarrollo y resolución de las controversias, lo cual una justicia pronta y oportuna, materializando el derecho de las personas de acceso al sistema judicial.

Asimismo, es de hacer notar que en sede administrativa, mediante Resolución de Superintendencia N° 084-2016/SUNAT publicada el 23 de marzo de 2016, se ha aprobado el Sistema

Integrado del Expediente Virtual (SIEV) que dispone el llevado de los expedientes electrónicos del procedimiento de Cobranza Coactiva con el fin de que la SUNAT pueda gestionar dichos expedientes y que los deudores tributarios o terceros puedan presentar solicitudes, informes y comunicaciones a través de SUNAT Virtual, utilizando el Formulario Virtual N° 5011 “Presentación de escritos dentro del procedimiento de cobranza coactiva a cargo de las dependencias de tributos internos administrados por la SUNAT”.

Por su parte, el Tribunal Fiscal se ha encaminado también hacia la digitalización de sus procedimientos. Así, en lo que implícitamente representa una primera etapa, se ha puesto en vigencia a partir del mes de febrero pasado, el “Procedimiento para la notificación electrónica de actos administrativos del Tribunal Fiscal”, regulado por la R. M. N° 442-2017-EF/40. Esta norma que posibilita que el Organismo Jurisdiccional, proceda a practicar notificaciones electrónicas a los contribuyentes de las resoluciones sobre apelaciones, quejas y solicitudes de corrección, ampliación o aclaración; proveídos; citaciones a informe oral; oficios; etc.

## Costa Rica

La Sala Constitucional a partir de octubre del 2010, digitalizó el proceso de tramitación de las acciones de inconstitucionalidad, por lo cual todo documento que es agregado se encuentra incorporado al expediente virtual.

En fecha relativamente reciente se ha implantado del expediente electrónico de cara a la Reforma Procesal Civil. La Circular N° 32-2017 del Poder Judicial pone de manifiesto que la Dirección de Tecnología de la Información ha iniciado un programa de implantación del escritorio virtual para la tramitación electrónica de los expedientes en los Juzgados Civiles de Mayor y Menor Cuantía del país, así como en los Tribunales de Segunda Instancia.

Al respecto, dispone:

- a) En los despachos que actualmente conocen la materia civil con expedientes físicos, una vez que se les implante el escritorio virtual, deberán tramitar de manera electrónica, los asuntos que ingresen a partir de ese momento.
- b) Los procesos que se encuentren en trámite bajo la modalidad de expediente físico, deberán seguir gestionándose de forma electrónica a partir de ese momento y hasta su finalización. Se conservará el expediente físico con la actuación procesal practicada hasta ese momento, sin que sea necesario su escaneo.
- c) Aquellos usuarios que deseen que la actividad procesal sea incorporada integralmente al

expediente electrónico, podrán aportar al Despacho una copia escaneada completa de lo antes tramitado, la cual será confrontada con su original y si resulta fidedigna, se incorporará al sistema electrónico.

Ello condice con el objetivo de la incorporación paulatina de la totalidad de Juzgados del país al “Sistema de Gestión en Línea” que permite la tramitación electrónica de los asuntos judiciales, que permite a los usuarios consultar en Línea sus casos judiciales; enviar escritos directamente al expediente que consulta, quedando registrado directamente en el despacho, agilizando los procesos, y presentar demandas sin la necesidad de apersonarse al despacho.

El Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) fue creado mediante la Ley N° 3063 del 14 de noviembre de 1962 y es un Órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia, del Poder Ejecutivo. Es responsable de conocer las impugnaciones contra actos administrativos de determinaciones de impuestos, peticiones y consultas que realizan las administraciones tributarias del país y la tramitación de los recursos de apelación. En caso que el Tribunal resolviera en contra de los intereses del contribuyente, estos podrían ocurrir ante el Tribunal Contencioso Administrativo.

Entre los proyectos funcionales viables a implementar en el Tribunal Fiscal Administrativo para optimizar su funcionamiento, en el marco de la encuesta realizada en el referido Estudio

del CIAT, ha señalado precisamente, la adopción del Expediente Digital y la implementación del sistema único de notificación digital.

### **Argentina**

La Ley N° 26.685 de Expediente Electrónico Judicial autorizó a la Corte Suprema y al Consejo de la Magistratura, en forma conjunta, a la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilios electrónicos constituidos, en todos los procesos judiciales y administrativos que se tramitan ante el Poder Judicial de la Nación, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales.

La reciente reforma a la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario, que rige la actuación en sede de la AFIP-DGI y el Tribunal Fiscal de la Nación, sustituyó el Artículo 200 de dicho cuerpo legal, estableciendo la utilización de expedientes electrónicos, documentos electrónicos, firmas electrónicas, firmas digitales, comunicaciones electrónicas y domicilio fiscal electrónico, en

todas las presentaciones, comunicaciones y procedimientos -administrativos y contencioso administrativos- establecidos en esa Ley, con idéntica eficacia jurídica y valor probatorio que sus equivalentes convencionales, de conformidad con los lineamientos que fije el Poder Ejecutivo nacional.

Por lo tanto, normativamente se recepta por primera vez en la Ley de rito fiscal de Argentina, las nuevas tecnologías en los procedimientos regidos por la misma.

Esperamos entonces con renovada expectativa, su implementación -aun en ciernes- en el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano jurisdiccional administrativo especializado en materia tributaria y aduanera.

## **Ecuador**

El artículo 66 del Código Orgánico General de Procesos de Ecuador dispone como regla general que las partes, al momento de comparecer al proceso, determinarán dónde recibirán las notificaciones, resultando idóneos a tal efecto, el casillero judicial, domicilio judicial electrónico, correo electrónico del defensor legalmente inscrito o el correo electrónico personal.

Es menester recordar que la Constitución Política del Ecuador (1993) establece en su Disposición Transitoria Novena que para el conocimiento de las causas en materia fiscal habrá los siguientes Tribunales Distritales: N° 1, con sede en Quito, integrado por tres Salas; N° 2, con sede en Guayaquil, integrado por una Sala; N° 3, con sede en Cuenca, integrado por una Sala; y, N° 4, con sede en Portoviejo, integrado por una Sala.

Asimismo, en forma concordante, el Artículo 218 del Código Orgánico de la Función Judicial, estipula lo siguiente en materia de competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario: “Existirán tribunales de lo contencioso tributario en los distritos que determine el Consejo de la Judicatura, el cual establecerá el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia”.

Por lo tanto, si bien conoció un origen administrativo, en la actualidad el contencioso tributario integra el Poder Judicial, independiente de la Administración Tributaria, lo cual torna de aplicación directa las referidas disposiciones del Código Orgánico General de Procesos.

## **Brasil**

La consolidación de la justicia electrónica conlleva la exigencia de postular innovaciones en las legislaciones adjetivas con la finalidad de facilitar el acceso a los tribunales de los justiciables, más aun en aquellos casos en que mediere una considerable distancia de la sede tribunalicia.

En ese marco adquiere preeminencia una herramienta virtual como la videoconferencia, en cuanto cumple con el principio procesal de

inmediación y a la vez, permite salvar el escollo de las grandes distancias geográficas.

El Sistema Nacional de Videoconferencia en Brasil ha sido desarrollado por el Consejo Nacional de Justicia (CNJ) con el objetivo de proporcionar mayor facilidad, agilidad y eficiencia en el ejercicio de la función jurisdiccional.

Desde tiempo atrás, la práctica de actos procesales por intermedio de videoconferencia ha sido utilizada por los tribunales brasileños. La Ley 11.419 del año 2006 permitía en su artículo 1º el uso de medios electrónicos en la tramitación de procesos judiciales. El Consejo Nacional de Justicia en la Resolución N° 105/2010, estableció reglas sobre la documentación de los

testimonios por medio del sistema audiovisual, la realización de interrogatorios y testimonios por videoconferencia.

La Ley N° 13.105/2015 ha instituido el nuevo Código Procesal Civil, consolidando el uso del recurso tecnológico de la videoconferencia en el ordenamiento jurídico.

## **España**

La Ley N° 18/2011, de 5 de Julio, reguladora del uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación en la administración de justicia. En las disposiciones finales alude a su desarrollo normativo y prevé la regulación del uso de los sistemas de videoconferencia en la Administración de Justicia.

A su vez, en los Tribunales Económico-Administrativos ha ido tomando protagonismo indiscutible las actividades relacionadas con la Administración electrónica, en tanto se iba evidenciando que la utilización de medios electrónicos y telemáticos facilitaban enormemente la gestión y la interacción entre

instituciones y ciudadanos. A partir del año 2015 se ha desarrollado de un sistema de soporte a la gestión y celebración de sesiones de resolución, enmarcada en el ámbito de la administración digital sin papel y conectada con el sistema de gestión del conocimiento de los TEA, y la recepción de expedientes electrónicos, con la finalidad de complementar la vertiente anterior de presentación de reclamaciones por Internet, así como de proporcionar a los Tribunales una herramienta para poder trabajar en formato digital, permitiendo la incorporación automática de los expedientes electrónicos procedentes de los órganos gestores al modo de lo que ya se venía realizando con la Agencia Tributaria<sup>62</sup>.

---

62 Véase “Memoria 2015. Tribunales Económico – Administrativos”, editada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Secretaría General Técnica, Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones, Centro de Publicaciones.

#### **IV.5 INTELIGENCIA ARTIFICIAL PARA LA JUSTICIA**

En el transcurso del año 2017 un equipo multidisciplinario del Ministerio Público Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires -en conjunto con expertos en Inteligencia Artificial- ha desarrollado el primer sistema de inteligencia artificial, denominado “Prometea”, por el cual se resuelven expedientes en poco tiempo y con un alto grado de acierto.

Sus impulsores afirman que el programa es capaz de resolver 1.000 expedientes en sólo 7 días, tarea que desarrollada por los métodos tradicionales insumiría 83 jornadas de trabajo. Una vez cargado el caso, el sistema de Inteligencia Artificial busca la carátula en la página del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires, lo asocia con otro número (vinculado a las actuaciones principales) y luego va a la página del Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (JusCABA).

El sistema busca y lee las sentencias de primera y segunda instancia, luego analiza más de 1400 dictámenes emitidos con anterioridad, para finalmente en pocos segundos, emitir la predicción sobre la solución aplicable<sup>63</sup>.

Además, muestra en pantalla al usuario el modelo que debería utilizar, haciéndole breves preguntas para adecuarlo al caso concreto. La interacción con el usuario se realiza por medio de un comando de voz similar a “Siri” de Apple o por medio de un chat similar

a Whatsapp y como se dijera precedentemente, permite realizar un dictamen jurídico de manera íntegra.

Esto por cuanto detecta un modelo determinado para resolver el expediente y ofrece además la posibilidad de completar algunos datos para imprimir o revisar el dictamen con base en ese modelo.

Hacemos notar que los algoritmos han sido adoptados desde tiempo atrás en la Justicia penal de varios Estados de los EEUU. Allí se ha utilizado el Sistema “Compas” (Correctional Offender Management Profiling for Alternative Sanctions) desarrollado por la empresa Northpointe y que tal como su nombre lo indica, es una especie de administración de perfiles de criminales para sanciones alternativas del sistema de prisiones.

Básicamente, consiste en un cuestionario de 137 ítems que se formula a las personas al ser arrestadas y que -ponderando también la historia personal- le permite concluir a “Compas” si el detenido podría delinquir en el futuro. Ello por cuanto genera un valor promedio de riesgo que decide si alguien puede salir bajo fianza, debe ser enviado a prisión, recibir otro castigo o tratándose de personas encarceladas, el algoritmo determina si merece el beneficio de la libertad condicional.

La Corte Suprema de Wisconsin<sup>64</sup> ha considerado que resulta completamente acorde a la Constitución

63 Corvalán, Juan Gustavo, “La primera inteligencia artificial predictiva al servicio de la Justicia: Prometea”, publicado en Rev. La Ley 29/09/2017, 29/09/2017, 1

64 Supreme Court of Wisconsin; Eric L. LOOMIS, petitioner, v. WISCONSIN, July 13, 2016, 137 S.Ct. 2290 (2017).

que un algoritmo, de código propietario desarrollado por una empresa privada, pueda ayudar al juez a determinar una condena.

No obstante, el mismo tribunal ha disparado una de las críticas certeras sobre “Compas”, al afirmar que podría otorgarles a las minorías étnicas puntajes de riesgo desproporcionado, lo cual, a todas luces, constituye una seria debilidad en el sistema teniendo en cuenta las actuales tensiones que se vive con la policía por cuestiones vinculadas a la supuesta discriminación y el desigual trato basado en aspectos raciales.

Por su parte, las autoridades policiales australianas cuentan con un sistema denominado STMP (“Suspect Targeting Management Plan”), el cual utiliza un algoritmo que cuantifica las probabilidades de sus componentes de delinquir nuevamente.

En otras palabras, se trabaja en una singular especie de área “pre crimen” que emplea la inteligencia artificial para indicar potenciales delincuentes, empleando el “*big data*” –sobre la base de registros históricos y diversas variables de informes policiales.

Así procede a clasificar los potenciales delincuentes por su riesgo de ser reincidente (extremo, alto, medio o bajo).

La crítica certera de las organizaciones de DDHH está dada en que los aborígenes integran casi la mitad de la lista, por lo cual cobra relevancia el componente racial, al igual que en los Estados Unidos.

En nuestra opinión, constituye una fantasía pretender que la inteligencia artificial sea quien resuelve casos judiciales, dado que entraríamos en una ciencia ficción que nos aleja de la humanidad propia del expediente.

Así, por ejemplo, la norma penal ordena no matar, tipificando el delito de homicidio, pero el derecho autoriza a hacerlo en bajo circunstancia. No existe una mecánica aplicación de la norma.

Hay absoluto consenso en ciertas premisas básicas, como acertadamente ha publicitado un ex Ministro de la Corte Suprema de Argentina, el Dr. Antonio Boggiano<sup>65</sup>: no hay justicia sin discernimiento, no es posible aplicar normas sin el ejercicio de ciertas virtudes judiciales características y no hay derecho sin valoración judicial.

Por ello afirmamos enfáticamente que “sentenciar”, esto es, pronunciar o dictar una sentencia, materializa el discernimiento humano.

Ello sin perjuicio de considerar que la inteligencia artificial podría válidamente auxiliar al juez o tribunal en su delicada función, en tanto los sistemas no vulneren derechos fundamentales de los justiciables, coadyuvando a la decisión final. Esta, en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Argentina<sup>66</sup>, debe estar basada en una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a los hechos comprobados de los controvertidos en la causa.

---

65 BOGGIANO, Antonio, “Las posibilidades de la inteligencia artificial como auxilio para la Justicia”, Diario La Nación, Buenos Aires, 17/05/2018.

66 CSJN, Fallos 291:382; 292:254; 293: 176, entre muchos otros.

#### IV.6 CONCLUSIONES

A modo de conclusiones, nos permitimos formular estas breves reflexiones en merito a todo lo expuesto:

- a) El uso de las nuevas tecnologías en el ámbito del Poder Judicial no sólo implica un cambio radical en materia tecnológica, sino un auténtico cambio cultural.
- b) La implementación de las TIC se debe realizar de manera prudente, razonable y constante, considerando al respecto las particularidades que presenta la estructura jurisdiccional de cada país y respetando de manera insoslayable los derechos fundamentales de los ciudadanos contribuyentes.
- c) En el plano económico financiero, se requieren los recursos necesarios para mejorar y potenciar estas tecnologías, razón por la cual resulta deseable que se realicen las adecuaciones y reestructuraciones presupuestarias necesarias a tales efectos.
- d) Estamos convencidos que la irrupción de las TIC en la Administración de Justicia, habrá de contribuir decididamente a maximizar la facilitación del acceso a la justicia, pilar básico de todo moderno y democrático Estado de Derecho.
- e) Los expedientes digitales intensifican e imprimen celeridad a los procesos. La firma digital, las notificaciones electrónicas y la consulta online del expediente abrevian tiempos, frustrando además, maniobras meramente dilatorias.
- f) A su vez, el sistema de audiencias por videoconferencias agiliza el sistema judicial.
- g) La rica experiencia de Brasil, Perú, México, Costa Rica y otros varios países de la región constituye un punto de referencia obligado en materia de e-justicia.
- h) Hacemos un acto de fe al respecto. No en vano el más influyente procesalista del siglo pasado, nuestro insigne maestro Eduardo Couture, enseñaba en su célebre decálogo *“... a tener fe en el derecho, como el mejor instrumento para la convivencia humana; en la justicia, como destino normal del derecho; en la paz, como sustitutivo bondadoso de la justicia. Y sobre todo, ten fe en la libertad, sin la cual no hay derecho, ni justicia ni paz”*.



**V**

**MÉTODOS ALTERNATIVOS  
DE SOLUCIÓN  
DE CONFLICTOS**



## V. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS

En ninguno de los países encuestados se observa la atribución de competencia al tribunal como tribunal arbitral o mediador de conflicto. Iberoamérica en general exhibe un alto índice de conflictividad en materia tributaria y aduanera, lo cual genera en un sinnúmero de causas que atiborran los tribunales competentes, en muchos casos al borde del colapso por la marcada insuficiencia de recursos materiales y personal.

Frente a circunstancias análogas, en otras latitudes se abren paso los sistemas de “Resolución Alternativa de Conflictos”, que no sólo han logrado disminuir de forma significativa la elevada litigiosidad, sino también una consecuente reducción de costos y un mayor perfeccionamiento de la justicia tributaria.

Así, por ejemplo, en el ordenamiento jurídico alemán el Juez Financiero cumple un auténtico papel de mediador, o dicho quizás con mayor precisión conceptual, un rol de conciliador.

Señala Isabel Espejo<sup>67</sup>, que cuando no se alcanzare un acuerdo directamente entre Administración y contribuyente, está legalmente prevista la convocatoria, directamente por el juez financiero, de una reunión para la discusión entre Administración

y contribuyente (Erörterungstermin), antes de la audiencia pública del caso, en la que los funcionarios de la sección de recursos representan a la Administración.

Agrega luego que, en esta reunión entre Administración y contribuyente, el papel del juez financiero resulta muy activo, y es quien dirige la discusión a modo de conciliador e intenta que las partes lleguen a un acuerdo, agregando luego que la reunión es muy informal y rápida (dos horas es, en principio, el tiempo normalmente considerado en la agenda del Juez). En la reunión el juez analiza personalmente las pruebas y los documentos presentados por ambas partes, y escucha sus razones.

Por su parte Italia ha promovido años atrás, la incorporación de ciertos institutos procesales, tales como la “conciliazione giudiziale”, que resulta aplicable en la jurisdicción contenciosa tributaria<sup>68</sup>.

Este instituto ha recibido nuevos bríos con las modificaciones introducidas por el decreto de reforma tributaria<sup>69</sup>, lo cual ha permitido el cese total o parcial de controversias tanto en primera instancia como en apelación, mediante una transacción tributaria que redefine el impuesto adeudado y la aplicación,

67 Espejo, Isabel, “La mediación en Derecho tributario Alemán”, en “Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en Derecho Tributario Comparado”, Luis Manuel Alonso González y Eva Andrés Aucejo (Dirs.), Marcial Pons, Madrid, 2017, pág. 220 y ss.

68 Decreto Legislativo 546/1992 de 31 de diciembre y sus modificatorios.

69 Decreto Legislativo N° 156/2015 de 24 de setiembre.

en su caso, de sanciones recalculadas en montos menores, sobre la base de la propuesta conciliatoria oportunamente aprobada.

Nos permitimos, en este sentido, reproducir lo que indicaba Carol Martinoli en su blog publicado en la página del CIAT titulado “Mecanismos consensuales que reducen los niveles de litigiosidad y favorecen la certidumbre fiscal” del 26 de mayo de 2017<sup>70</sup>:

*“El incremento sostenido en los niveles de litigiosidad en materia tributaria representa un serio problema para numerosos países (Thuronyi y Espejo, 2013. IMF, Legal Department). Máxime cuando dicha conflictividad trae aparejada entre otros aspectos, multiplicación y prolongación de los conflictos en el tiempo; recarga del sistema judicial; incremento del costo e incertidumbre no sólo para la administración pública, sino también, para el sector privado; demora en la recolección de cuantiosas sumas al erario público; así como, afectación de la relación fisco-contribuyente. Contexto que presiona a las administraciones tributarias a buscar soluciones apropiadas para revertirlo.*

*En tal sentido, la reunión del Grupo-20 (Hangzhou, China, septiembre del 2016) consideró que mejorar la certidumbre en materia fiscal es uno de los temas prioritarios en la agenda, en el entendimiento de que, constituye un factor de alta relevancia para las empresas a la hora de definir inversiones y localizaciones, así como también, por cuanto su deficiencia afecta el comercio y la inversión transfronteriza.*

*Sobre el particular, la OECD y el FMI, a pedido del mentado Grupo, elaboraron un informe (“Tax Certainty”, marzo 2017) que, en lo que aquí concierne, hace hincapié en la necesidad de reducir o eliminar la incertidumbre en etapas tempranas de generación del conflicto e insta a que, de subsistir la diferencia, el sistema proporcione un efectivo mecanismo de solución. Reconoce que existen argumentos sólidos para utilizar mecanismos alternativos de resolución de disputas, tales como la mediación, conciliación y arbitraje, así como que no resultan apropiados en todos los casos (por ejemplo, utilizarlos a fin de concluir una disputa, en un sentido sustancialmente incompatible con la intención política de la Ley fiscal).*

*Por otra parte, se advierte en la experiencia internacional una importante proliferación y consolidación en la utilización de “Mecanismos Alternativos para la Solución de Controversias en Materia Tributaria” –MASC– (las fórmulas preventivas tienen un desarrollo más incipiente), regulados en numerosos ordenamientos jurídico-tributarios de los países europeos y anglosajones, en menor medida en Latinoamérica. Así, entre los países que los aplican pueden mencionarse: Australia, Bélgica, Canadá, China, Francia, Alemania, Hong Kong, India, Italia, México, Países Bajos, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Turquía, Venezuela, Gran Bretaña y Estados Unidos, aunque no agotan la lista.*

*Los MASC demostraron ser eficientes para paliar la referida litigiosidad, así como también, una medida*

---

70 <https://www.ciat.org/mecanismos-consensuales-que-reducen-los-niveles-de-litigiosidad-y-favorecen-la-certidumbre-fiscal/>

*estratégica a favor de la implementación de un cambio de paradigma en el relacionamiento entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, caracterizado por apostar a una mayor cooperación y confianza mutua, a lograr el acercamiento de las posiciones, en pos de la resolución de las cuestiones controvertidas, en lugar de la confrontación y definición unilateral de la administración, propia del régimen tradicional.*

*Lo referido confirma la actualidad y relevancia que reviste el estudio de los MASC, definidos a grandes rasgos como, aquellos procedimientos consensuales que se regulan y desenvuelven al margen del procedimiento tributario tradicional de resolución de disputas, que tienen como objetivo primordial acabar con una cuestión controvertida, relativa a la determinación de la obligación tributaria, suscitada entre la Administración Tributaria y el responsable tributario, y respecto de la cual aquella, valiéndose de sus medios de investigación, no logro dilucidar.*

*Ahora bien, la decisión de incorporar estos instrumentos en un determinado ordenamiento debe estar precedida de un adecuado estudio de la situación que genera los altos índices de conflictividad, comprensivo del análisis del sistema legal y el funcionamiento de la Administración Tributaria.*

*En otro orden, se estima inapropiado y hasta contraproducente transpolares fórmulas aplicadas por otros países sin más, en cambio, diseñar a partir de la vasta experiencia internacional, la que más se adapte al sistema en el que se va a utilizar, que tome en consideración la problemática propia del país, el*

*alcance que se pretende acordarles, las posibilidades en materia de recursos humanos y materiales de la Administración Tributaria y las características del sistema tributario.*

*Entre las principales fórmulas consensuales reguladas en el ámbito internacional, surgen: a) negociación, b) conciliación, c) mediación, d) transacción y e) arbitraje.*

*A grandes rasgos, en lo que respecta a la negociación (por ejemplo: “Actas con Acuerdo” en España, “Accertamento con Adessione” en Italia, “Early Neutral Evaluation” en Gran Bretaña, etc), se trata de un procedimiento consensual en el que intervienen exclusivamente las partes (Administración Tributaria y contribuyente), que se utiliza prioritariamente para resolver las diferencias surgidas en los primeros estadios del conflicto (etapa de fiscalización o verificación), es decir, previo al dictado del acto administrativo. Vale decir que, la negociación se adopta como una oportunidad temprana de entablar el diálogo entre las partes, tendiente a comprender el alcance de la cuestión que aparece controvertida, a fin de encontrarle una solución y así evitar la profundización y prolongación del conflicto.*

*Mientras que la mediación, figura con la mayor recepción en la práctica internacional (Por ejemplo: Alemania, EEUU, Gran Bretaña, Italia, México, etc.), implicó la intervención en el procedimiento de un tercero neutral. La misma se aplica, por regla general, una vez dictado el acto administrativo, incluso durante la instancia judicial, en circunstancias en las que las partes no han logrado encontrar una solución consensuada al conflicto y, por ello, la intervención*

*de un tercero viene a colaborar con su conocimiento técnico, habilidad en técnicas de mediación y sobre todo desde una posición neutral, para facilitar el entendimiento entre las mismas.*

*A su vez, cada clase de MASC ofrece un sinfín de variables en lo que respecta a las posibilidades de regulación, según: a) el ámbito de aplicación, es decir, la etapa del procedimiento en la que se habilite su utilización (instancia administrativa y/o judicial); b) los sujetos intervinientes en el procedimiento, pueden ser exclusivamente las partes o bien, intervenir un tercero; c) la fórmula de resolución, que puede ser autocompositiva o heterocompositiva, según sean las partes las que alcancen el acuerdo o bien un tercero el que decida por aquellas (por ej. Arbitraje en Venezuela y Portugal); d) el ámbito objetivo de aplicación, según se trate de cuestiones de hecho y/o de derecho (Por ejemplo el mecanismo denominado “Tatsächliche Verständigung”, en Alemania, se aplica exclusivamente respecto de cuestiones de hecho); e) la inclusión en el procedimiento tributario, según tenga carácter voluntario o compulsivo (Por ej. En Italia, se exige haber articulado “Il Reclamo e la Mediazione”, como prerrequisito para acceder a la instancia judicial de reclamo); entre otros aspectos.*

*En esta instancia, no puede obviarse mencionar que parte de la doctrina se manifiesta en contra de la utilización de MASC, endilgándoles supuestas debilidades, tales como, que vulneran el principio de legalidad, concebido como reserva de la Ley y como exigencia de adecuación de la actuación administrativa a Derecho. A lo que cabe señalar*

*que, contar con una previsión legal que habilite la celebración de los acuerdos, así como, reconocer la existencia de un margen de discrecionalidad, propio de la naturaleza compleja de los sistemas tributarios, entre otros argumentos, ayudan a sostener que no necesariamente debe entenderse que existe una afectación al mentado principio.*

*Asimismo, entre quienes se oponen a su utilización están quienes alegan la violación del principio de indisponibilidad del crédito tributario y la renuncia a la recaudación de tributos, por cuanto se sujeta la diferencia a negociación, a lo que cabe responder que, no podría válidamente entenderse que existe tal disponibilidad, como tampoco que la Administración Tributaria renuncia al ejercicio de alguna competencia o potestad, cuando el problema que se plantea y que habilita la utilización de los MASC, es justamente la incertidumbre que afecta la determinación de la obligación tributaria.*

*Por el contrario, reconocidos doctrinarios, series estadísticas, como estudios comparados elaborados por países que aplican MASC (Por ejemplo Italia, España, Gran Bretaña, Australia, etc.), reconocen su efectividad para reducir la conflictividad en materia tributaria, enunciando una serie de beneficios colaterales, entre los que se destacan: a) descongestión del poder judicial; b) mejora en la percepción de la Administración Tributaria, basada en un mejor relacionamiento, al pasar de la confrontación a políticas que promueven una mayor participación y la cooperación del contribuyente; c) menor costo, mayor eficiencia, y celeridad en los procedimientos; d)*

*descenso de la conflictividad; e) mejora en la gestión recaudatoria.*

*Al respecto, vale agregar que la aplicación de tales mecanismos no debería representar un riesgo per se, las posibles vulneraciones antes citadas podrían más bien derivarse de una incorrecta o deficiente configuración del régimen jurídico o por la desnaturalización que sufren estos acuerdos por su inadecuada aplicación administrativa, los que no representan obstáculos insoslayables, sino más bien, aspectos que pueden en principio revertirse con una apropiada regulación legal, instrucción y control de los funcionarios intervinientes.*

*El éxito de implementar mecanismos consensuados exigirá abocarse, entre otros aspectos: a) perfeccionamiento de las normas que rijan su regulación en cada sistema tributario; b) capacitación y debida instrucción de los recursos humanos involucrados en su aplicación; c) diseño y adaptación de los recursos materiales de la Administración Tributaria; d) efectivo control de los funcionarios intervinientes.*

*En definitiva, los MASC se encuentran inspirados en los principios de eficacia, transparencia y participación ciudadana, por lo que su incorporación en el ordenamiento tributario, adoptando las previsiones y salvaguardas necesarias para prevenir su desnaturalización, podría sumar un instrumento idóneo de gestión, en pos de lograr la reducción de la conflictividad, mayor certeza jurídica y un mejor relacionamiento entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.*





**VI.** DESEMPEÑO  
DE LAS ADMINISTRACIONES  
TRIBUTARIAS. TADAT



## VI. DESEMPEÑO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. TADAT

TADAT<sup>71</sup> es una herramienta global -impulsada por el FMI y otras organizaciones internacionales - que puede ser usada por los países para identificar las debilidades y fortalezas de su Administración Tributaria. Como se indica en la Guía TADAT las evaluaciones TADAT son útiles para: Facilitar este proceso de identificación, ofrecer información homogénea a autoridades, donantes, organismos internacionales y otros interesados en conocer la situación de distintas administraciones tributarias, establecer las bases para un programa de reforma, facilitar su gestión y controlar y evaluar sus resultados.

TADAT, por tanto, evalúa el desempeño de la Administración Tributaria en nueve áreas de desarrollo utilizando una metodología perfectamente detallada en todos sus aspectos que sigue el mismo enfoque que las herramientas “PEFA” con clasificaciones A, B, C y D en función de que la práctica del desempeño de la administración evaluada sea consistente con las buenas prácticas internacionales o, por el contrario, se aleje de tales prácticas que son, por tanto, el término de comparación.

Entre estas áreas destaca la de “Resolución efectiva de disputas” con la que se pretende que la resolución de litigios tributarios sea lo más ágil y en tiempo. En este

sentido, en el Área de Resultado de Desempeño N°7 se evalúa cuál es la situación de una Administración Tributaria en relación con un sistema de resolución de litigios independiente, accesible, eficiente, respetuoso con el derecho a recurrir y obtener una resolución en tiempo.

En la mencionada Guía se establece un detalle de buenas prácticas en comparación con las que se evalúa de un modo objetivo la situación de un determinado país.

Estas buenas prácticas<sup>72</sup> son:

- Codificar el procedimiento de resolución de controversias en una Ley tributaria general de aplicación uniforme en todos los impuestos principales.
- Publicar explicaciones claras de los derechos de los contribuyentes y las vías legales para la revisión de fallos dictados por la Administración Tributaria.
- Exigir que los auditores provean a los contribuyentes de explicaciones claras acerca de los ajustes realizados a las obligaciones impositivas como resultado de una auditoría; las razones que motivan las sanciones impuestas; los derechos que les asisten y las vías de revisión.

71 TADAT Field Guide. April 2019 Edition Prepared by the TADAT Secretariat. TADAT: Tax Administration Diagnostic Assessment Tool/ Herramienta Diagnóstica de Evaluación de la Administración Tributaria.

72 Véase ARD 7 de la Guía.

- Reducir la incidencia de conflictos capacitando periódicamente a los auditores en técnicas de auditoría e interpretación de la legislación tributaria; contando con marcos para la gestión eficaz de casos de auditoría, lo que incluye procesos de revisión y aprobación supervisora mediante la conducción de una auditoría
- Realizando un seguimiento de las causas subyacentes de las controversias (por ejemplo, debilidades en el proceso de auditoría o brechas en la legislación o reglamentaciones tributarias) y tomando medidas correctivas (por ejemplo, volviendo a capacitar personal, modificando procedimientos administrativos o reformando leyes y reglamentaciones).
- Contando con un mecanismo de resolución de controversias sencillo, transparente y gradual que comprenda las siguientes etapas: Primera etapa- revisión independiente conducida por la Administración Tributaria (es decir, funcionarios designados conducen revisiones con independencia del departamento de auditoría). Este tipo de revisión interna se conoce como objeción, demanda, apelación o revisión administrativa. Segunda etapa- revisión por un tribunal fiscal especial externo e independiente, una junta revisora o comité revisor, o tribunal en los casos en que el contribuyente está disconforme con el resultado de una revisión administrativa (también puede existir un proceso alternativo sumario de resolución de controversias que incluya arbitraje); y Última etapa- revisión de un tribunal de apelaciones superior para resolver las controversias restantes respecto de la interpretación jurídica y los hechos.
- Permitiendo a los contribuyentes elevar una controversia directamente a la segunda etapa en los casos en que la Administración Tributaria no concluye una revisión administrativa dentro de un plazo razonable.
- Permitiendo la suspensión del cobro de todos o algunos de los importes en conflicto durante todo el proceso de apelación si la recuperación de la deuda no se considera en riesgo (por ejemplo, por encontrarse garantizada por un gravamen sobre un activo de propiedad del contribuyente o por una garantía de un tercero).
- Reembolsando rápidamente los impuestos pagados en exceso en los casos en que una controversia se resuelve a favor del contribuyente.
- Haciendo públicas las condiciones bajo las cuales la Administración Tributaria puede llegar a un arreglo extra-judicial respecto de una controversia fiscal.
- Contando con un sistema de Tecnologías de la Información que registre la recepción de las controversias; utilice un sistema de gestión de casos automatizado; y desarrolle información gerencial (por ejemplo, cantidad de casos recibidos,

cantidad de casos resueltos, valor del impuesto en litigio, antigüedad de los casos, naturaleza de los puntos en litigio, resultado de las controversias e impacto potencial del/los caso/s sobre el régimen tributario-- político, jurídico u operativo.

Los indicadores de desempeño son los P7-23, P7-24 y P7-25 que evalúan respectivamente:

- La existencia de un proceso de revisión independiente, funcional y escalonado.
- Tiempo necesario para resolver las controversias.
- El grado en que se actúa en respuesta a los resultados de los litigios.

En el momento de efectuar esta publicación, consta en la página web de [TADAT.org](http://TADAT.org) el informe del país de la región que han publicado las evaluaciones (Perú).

Por otra parte, existe la herramienta ISORA (International Survey on Revenue Administrations - Encuesta Internacional sobre las Administraciones

de Ingresos) que surgió del esfuerzo conjunto del FMI, la IOTA, la OCDE y el CIAT, como una encuesta homogénea dirigida a las administraciones de ingresos.

La encuesta recopila datos de recaudación, estructura institucional, presupuesto y recursos humanos, segmentación y registro de contribuyentes, presentación y pagos de declaraciones, asistencia al contribuyente y educación fiscal, cobranza coercitiva de deudas, inspección, auditoría e investigación de fraude tributario y mecanismos de resolución de disputas.

El acceso a los datos de ISORA se ha establecido a través de las administraciones tributarias.



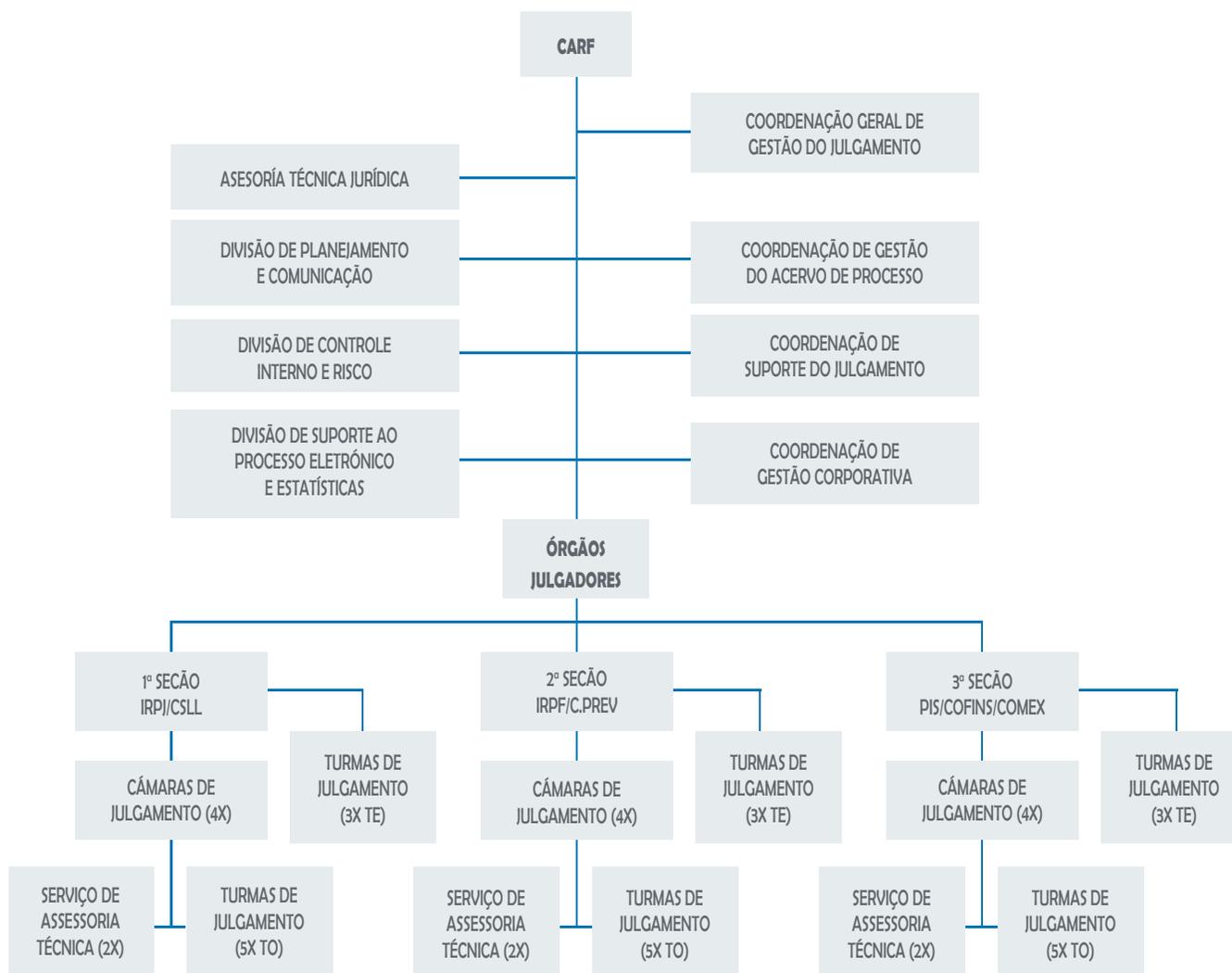


# Anexos

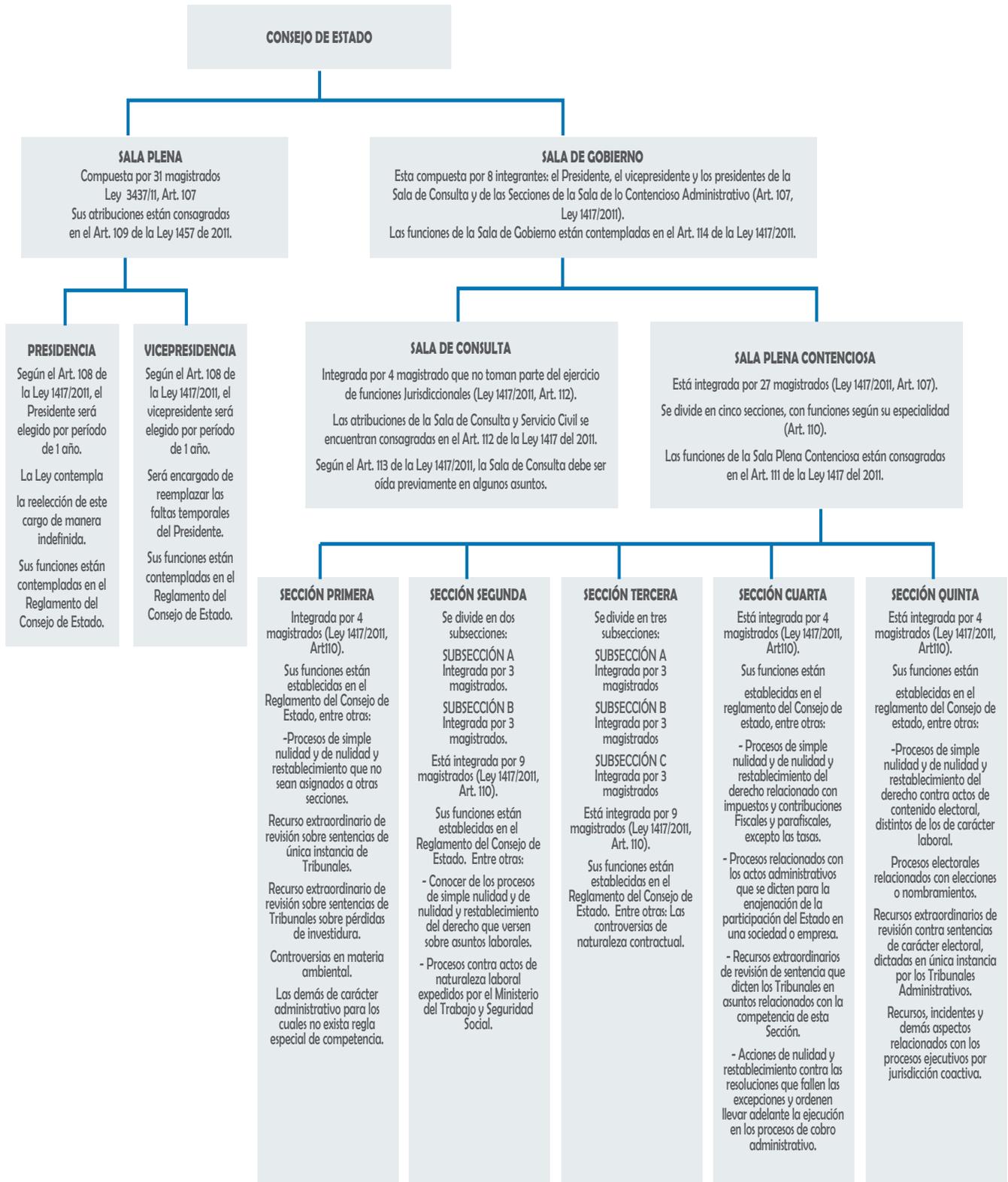


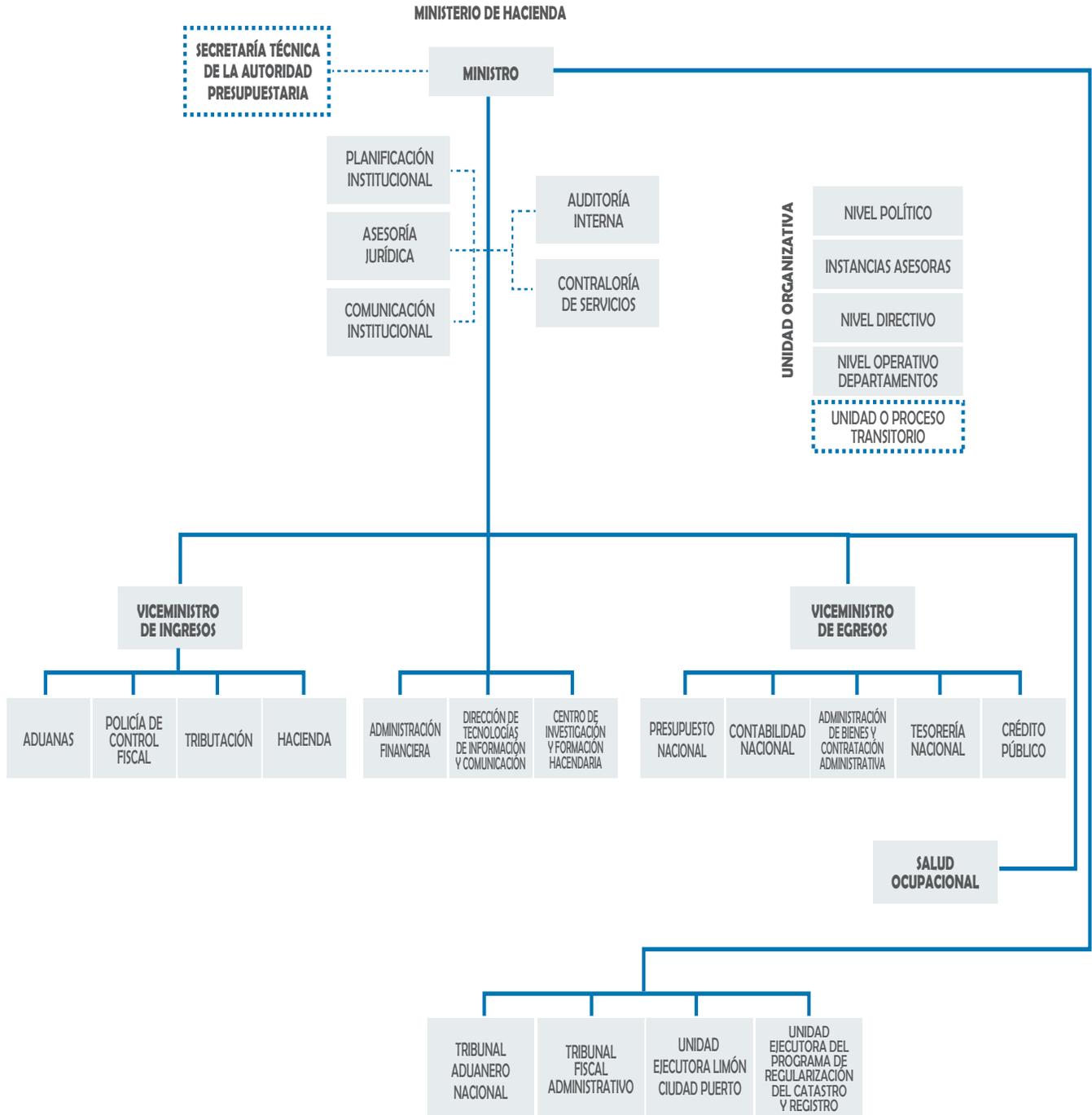
## ANEXO 1

## Organigrama Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF (Brasil)

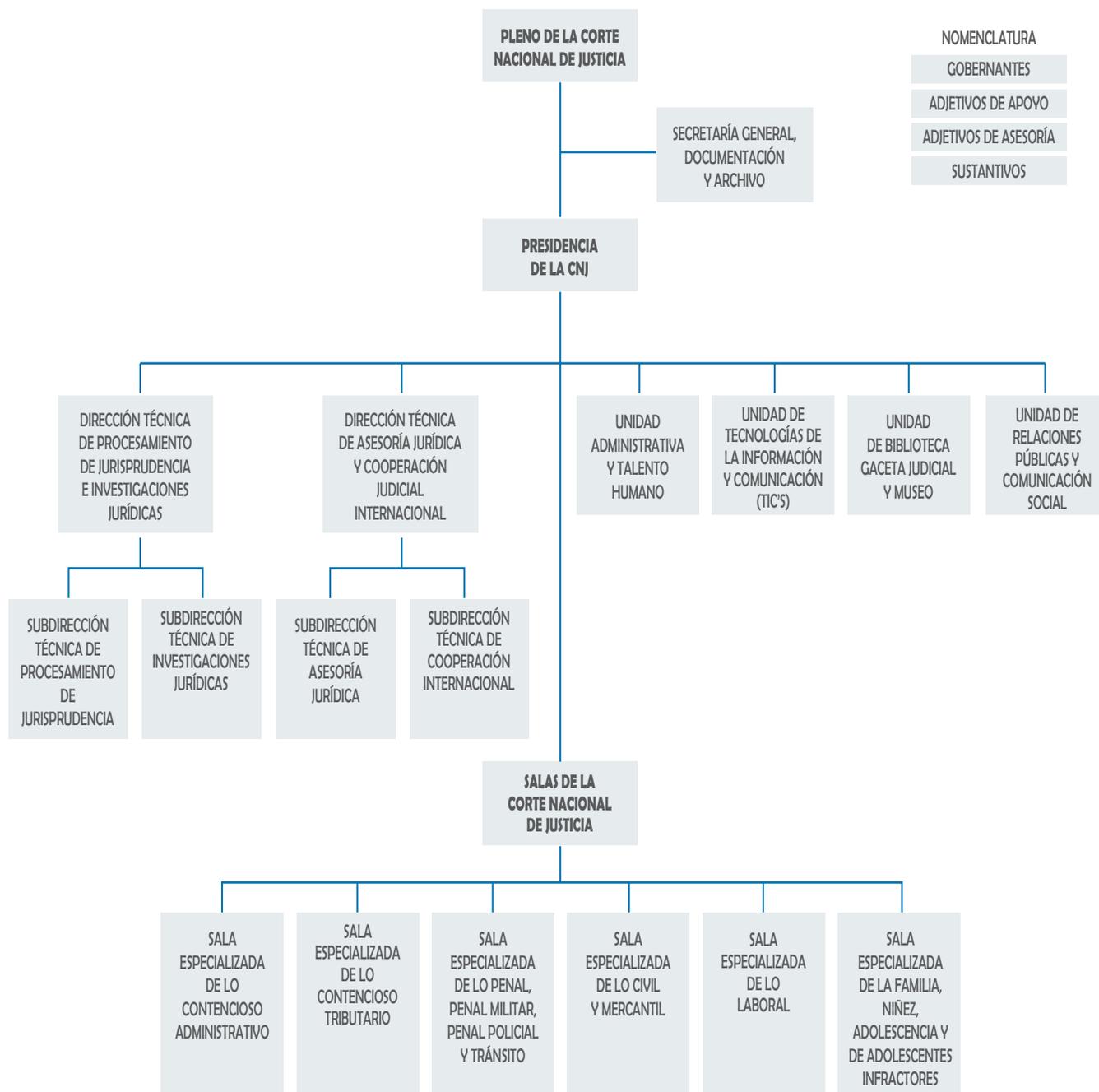


Fuente: CARF

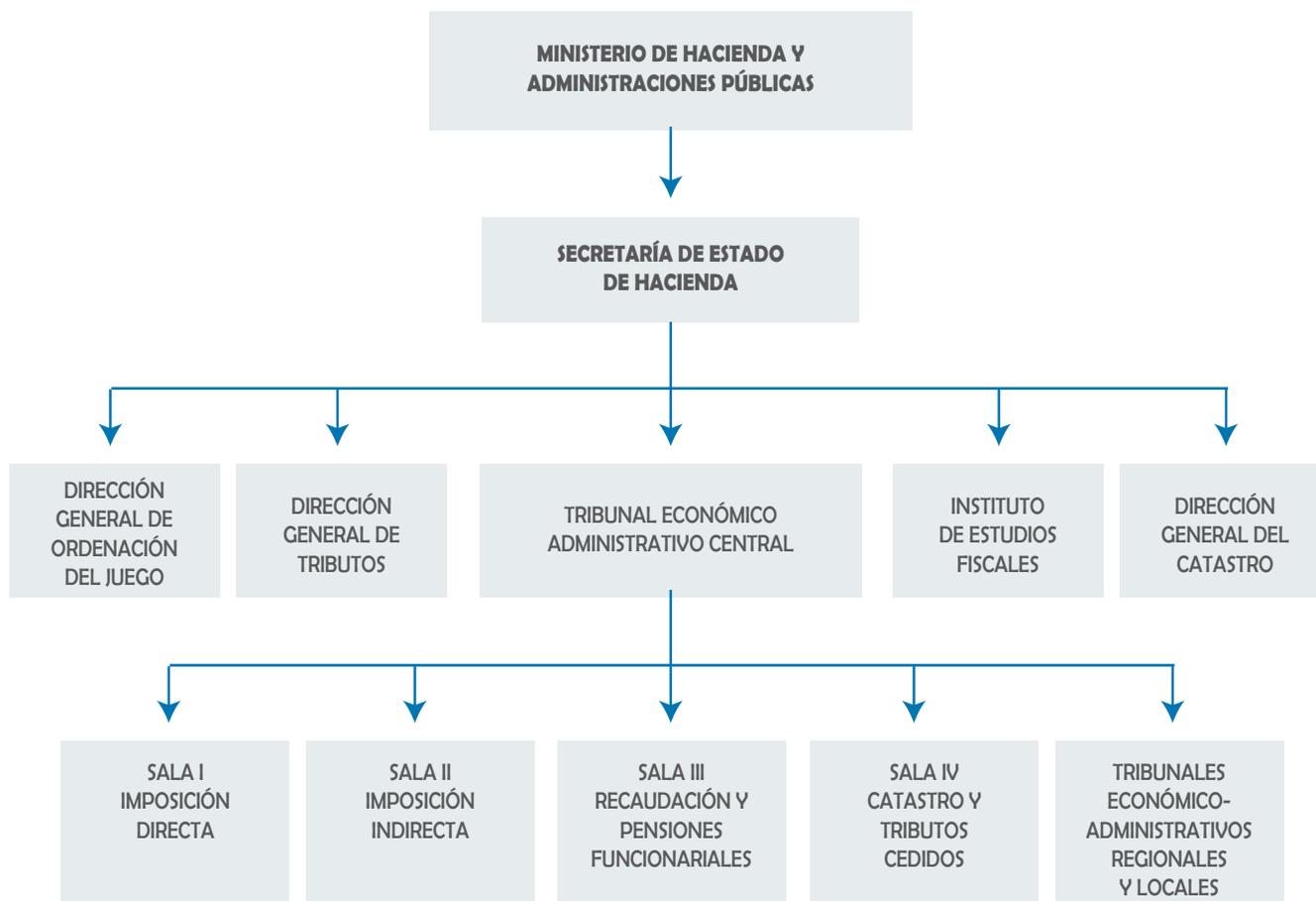


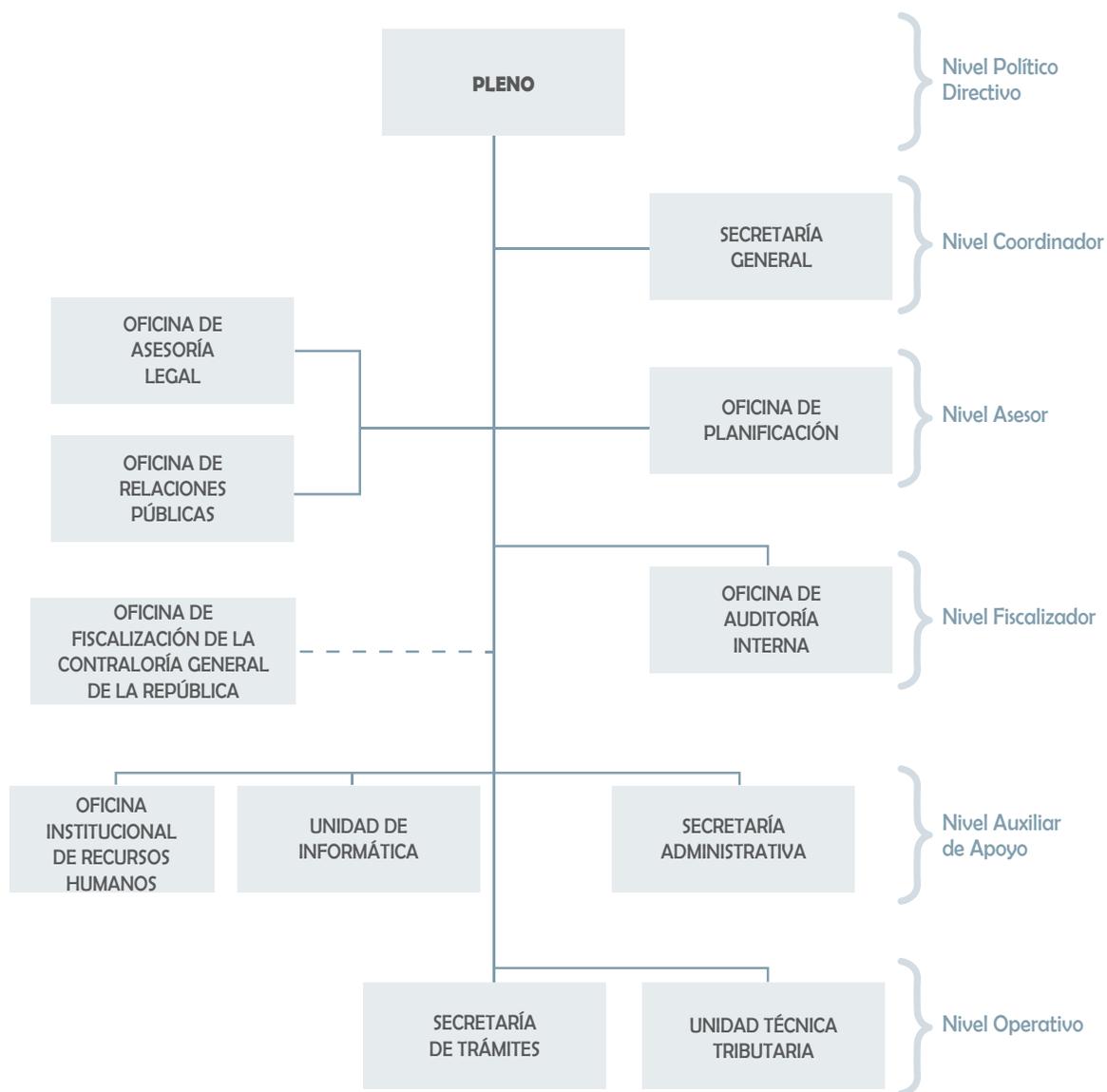


Fuente: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo>

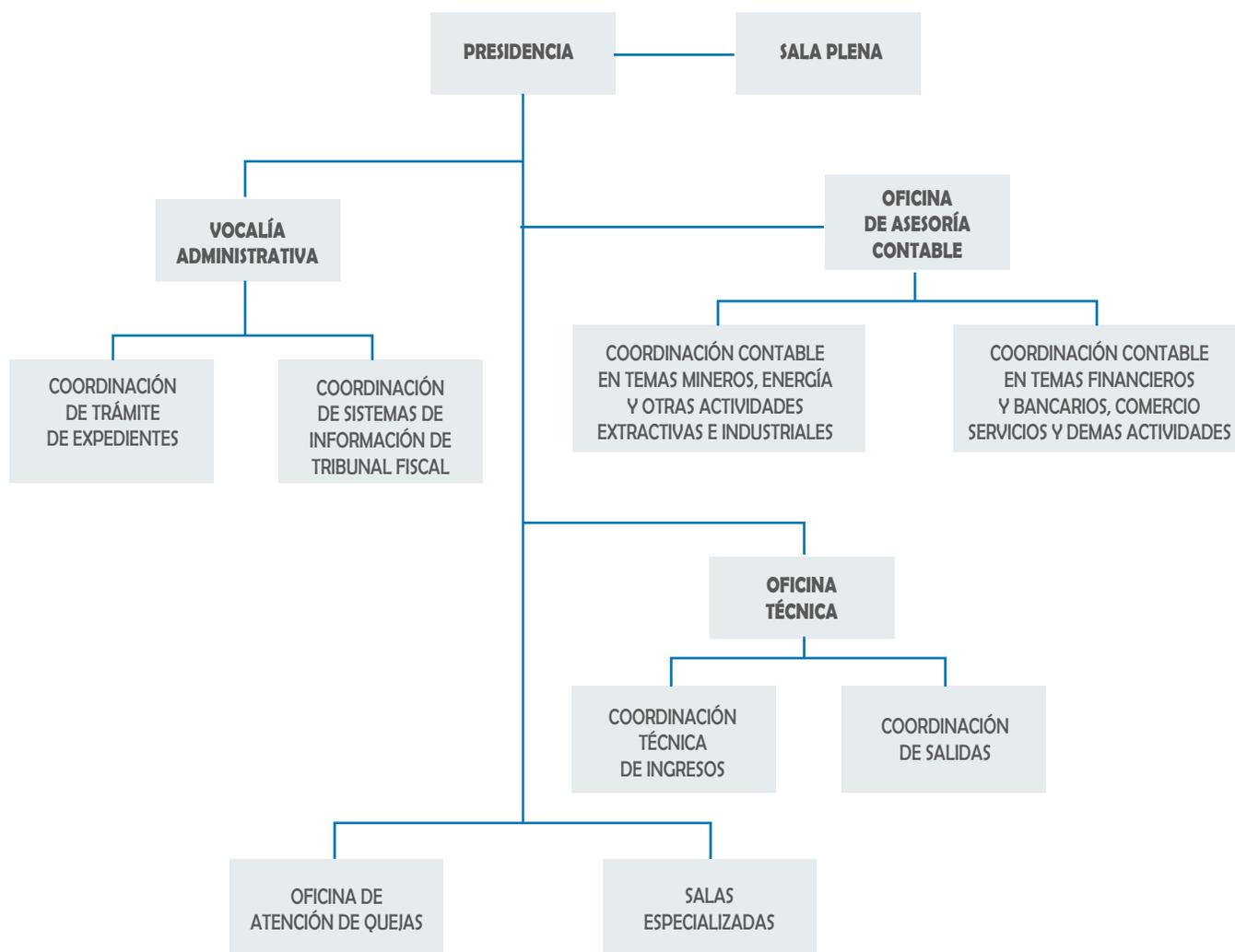


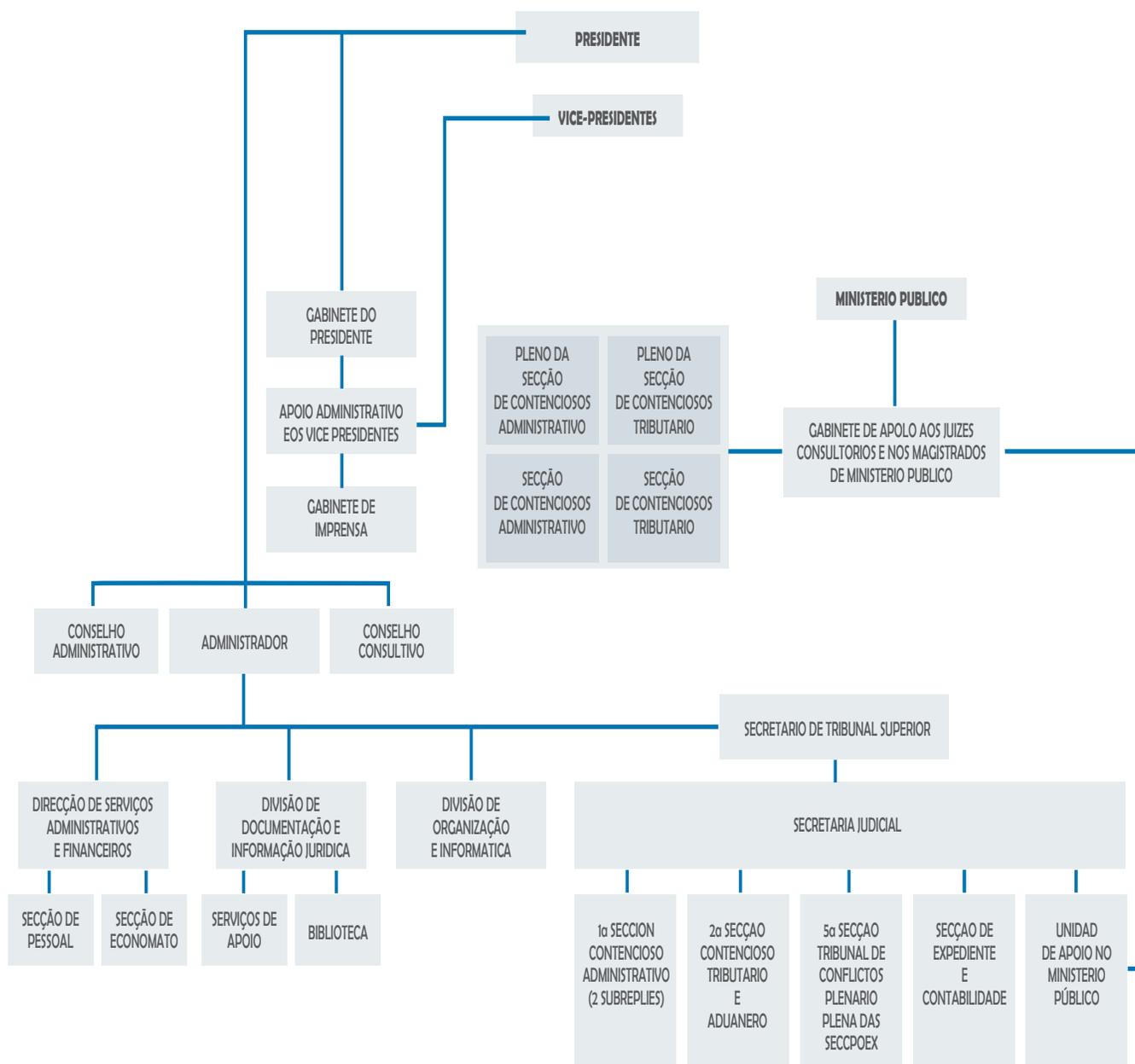
Fuente: <http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/index.php/pages/196%20-18-estructura-organica>



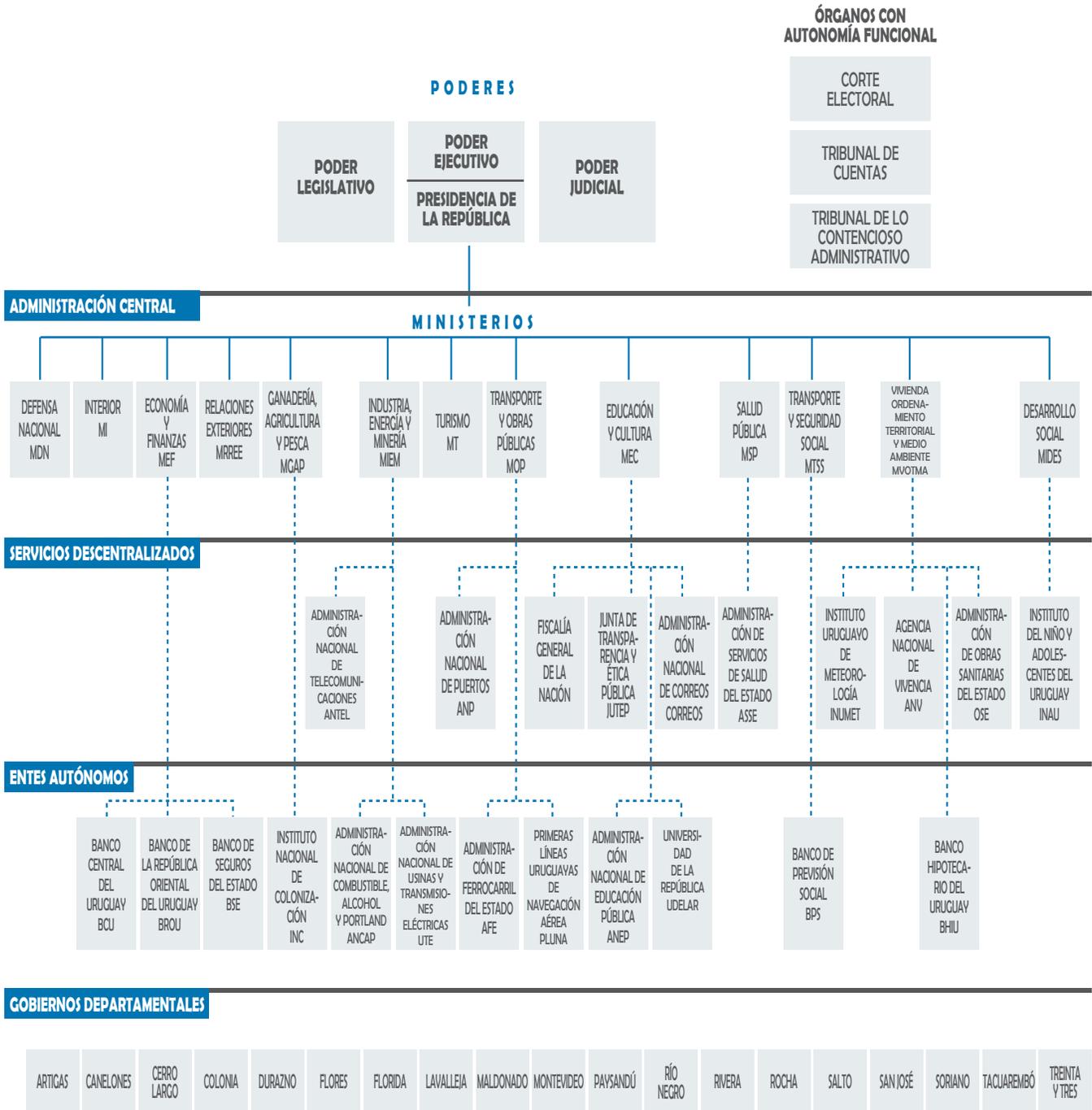


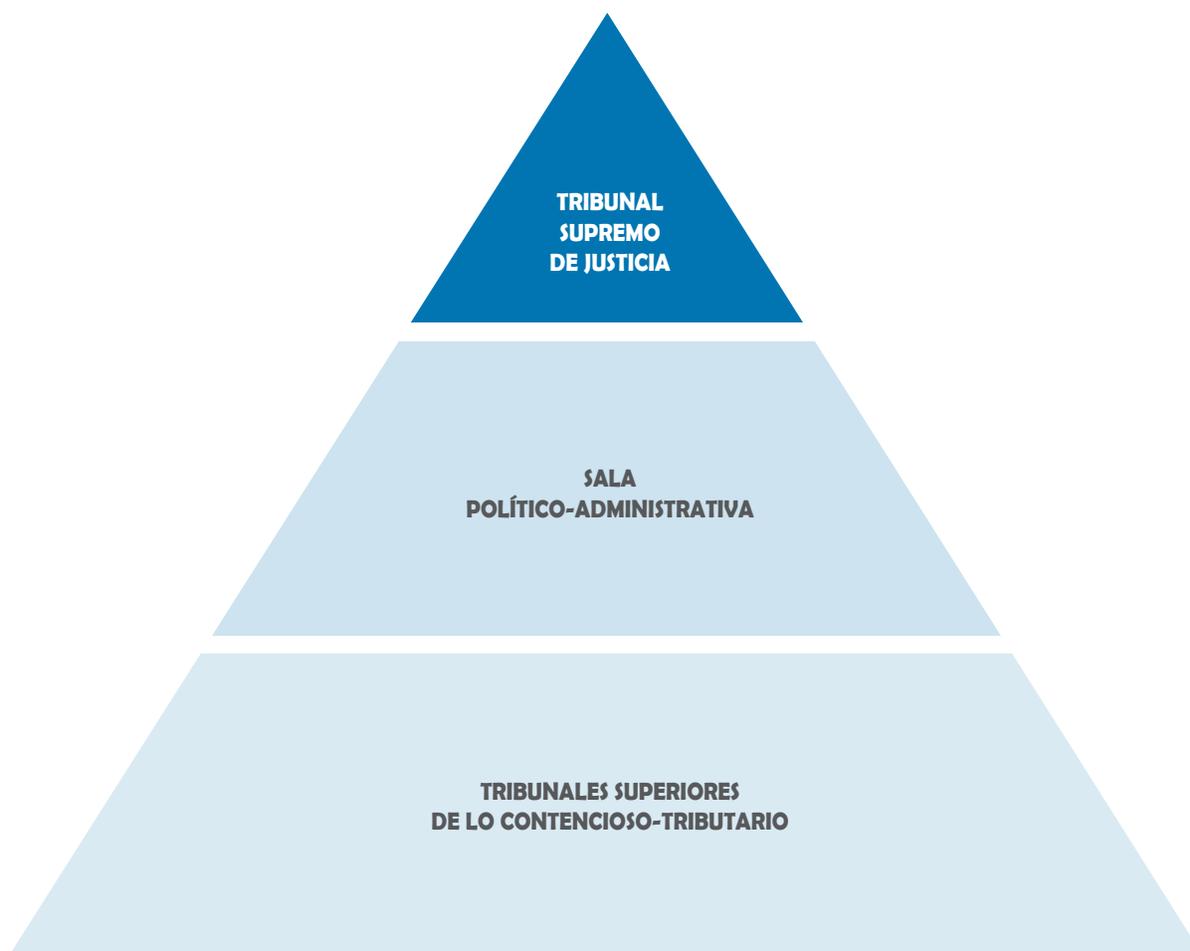
Fuente: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/organigrama-y-equipo-de-trabajo>





Fuente: <https://www.stadministrativo.pt/tribunal/organograma/>









[www.ciat.org](http://www.ciat.org)