

LA ESTABILIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO FRENTE A LA VIGENCIA IRRESTRICTA DE LA JURIDICIDAD. ALGUNAS PERPLEJIDADES EN MATERIA TRIBUTARIA



Por Mg. María José Rodríguez

SUMARIO

I. La profunda dimensión social del principio de juridicidad	01
II. La estabilidad del acto administrativo en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N.º 19.549	04
III. Perplejidades en materia tributaria: la inalterabilidad “superlativa” (tanto en sede administrativa como judicial) del acto administrativo de determinación de oficio, consagrada pretorianamente	11

I. LA PROFUNDA DIMENSIÓN SOCIAL DEL PRINCIPIO DE JURIDICIDAD

Un corolario fundamental del Estado de Derecho, constitucional y social es el principio de juridicidad, la vigencia irrestricta del orden jurídico. Ciertamente, este es un componente indubitable del Bien Común. Este principio exhibe una importancia esencial pues, tal como observaba Tomás de Aquino,¹ una de las finalidades más importantes del Estado es la de garantizar un mínimo ético de coexistencia humana.

De ahí que esta directriz reviste una virtualidad eminentemente social;² hace a lo más profundo de la naturaleza social del hombre, destacada por Aristóteles. Es el

1. Tal como expresa Messner, como comunidad que tiene su fundamento en los fines existenciales del hombre, el Estado forma parte del orden ético. Tomás de Aquino no vacila en designar al Estado, lo mismo que Aristóteles, como “la creación más destacada de la razón humana”, y asigna a la política el lugar más elevado de todas las artes. Esta incorporación del Estado dentro de la escala de valores supera la idea, derivada del utilitarismo político, de que el Estado es solo una institución de organización técnica al servicio de los diversos intereses.

En puridad, nada caracteriza tan claramente la esencia ética del Estado como su función de realizar el mínimo ético de la convivencia humana. El Estado atiende a esta tarea, mediante la institución del orden jurídico. El poder con el que cuenta para ello recibe una justificación axiológica y su uso, un carácter moral y que suscita consenso. Pone un dique al predominio de los elementos menos racionales de la naturaleza del hombre en beneficio de la verdadera humanidad (v. Messner, Johannes, *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Ediciones Rialp, Madrid, 1967, p. 857 y ss.).

2. Messner explica que todo derecho es de naturaleza social. Porque es la naturaleza del hombre la que liga el desarrollo hasta llegar al ser plenamente humano como personalidad con la cooperación social, y de este modo con el bien común y el derecho. Señala que solo puede hallarse el fundamento ontológico del derecho en la naturaleza de la sociedad y no exclusivamente en la naturaleza personal y en los valores personales del hombre y el bien individual; ello, sin perjuicio de que el orden del bien común está a su vez determinado por los valores sociales. Destaca que no solo la persona individual posee ser, valor, responsabilidad y derechos propios sino también la persona colectiva en las diversas formas de comunidades. Remarca que la personalidad individual no puede ser realidad plena sin la última; y aún más, que la realización de los valores individuales personales depende de los valores del bien común (v. Messner, ob. cit., ps. 274-280).

imperio de la juridicidad, el que permite la realización de la justicia; ese dar a cada uno lo que le corresponde que, en definitiva, asegura la paz social.

Es por ello que la vigencia irrestricta de la juridicidad supone una mirada absolutamente social de los derechos de las personas porque tiene en cuenta, de modo primordial, esa alteridad que caracteriza la relación de las personas, socialmente consideradas.

Desde esta perspectiva, el principio de juridicidad se integra en la dogmática jurídica del derecho administrativo como un verdadero pilar de las restantes nociones, como un verdadero imperativo del principio de la dignidad de la persona humana, que atiende a su dimensión social. Esta integración dogmática es de recibo en la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) que luego de pasar revista al catálogo de derechos de la primera parte, en el art. 32 manda interpretar los derechos que enuncia “conforme con las justas exigencias del Bien Común, en una sociedad democrática”.³

Es que los derechos humanos, no por ser de la persona, individuales, dejan de tener, por cierto, una impronta eminentemente social reflejo de la propia naturaleza humana.⁴

Esta impronta social es muchas veces desconocida por abordajes que exaltan las notas de la individualidad⁵ y prescinden de la mirada del contexto, de

3. Art. 32, CADH: “Correlación entre Deberes y Derechos. 1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. 2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.”

4. El hombre es, por naturaleza, un ser tanto social como individual. Esta afirmación se sustenta en la constitución corporal del hombre, que lo torna dependiente de su familia hasta avanzada edad, mayor que la que necesitan los animales para su autonomía. También en su necesidad de ayuda y complemento por su naturaleza espiritual. El desarrollo de la vida del espíritu se opera individual y socialmente en una unidad indisoluble. El instrumento de intercambio espiritual es el lenguaje. De consiguiente, tanto por sus indigencias como por sus disposiciones, el hombre llega a la plenitud humana solamente en sociedad y solamente mediante el complemento social, puede alcanzar el pleno desarrollo de su ser trazado en su naturaleza racional.

La naturaleza del hombre es, entonces, naturaleza individual y naturaleza social, y por ello, el fin social es uno de los fines existenciales fundamentales. Los dos aspectos de la naturaleza humana están indisolublemente ligados. La naturaleza individual no podría realizarse sin la unión social y esta vinculación social no podría conducir al hombre al estado cultural, si este no fuera un ser individual de naturaleza corporal y espiritual con las necesidades propias de esta naturaleza. El fin de la sociedad es la ayuda que todos necesitan para el cumplimiento responsable de las tareas vitales fundadas en los fines existenciales. Esta ayuda se hace posible por la unión de todos los miembros de la sociedad y es al mismo tiempo necesitada por todos: se llama bien común, utilidad social o bien social (Messner, Johannes, *Ética social, política y económica a la luz del derecho natural*, Ediciones Rialp, Madrid, 1967, ps. 155 a 156); v. también, Aristóteles, *La política*, Libro I, Capítulo I, “Origen del Estado y de la Sociedad”, Ediciones Libertador, Bs. As., 2010, ps. 11 a 12 y Santo Tomás de Aquino, *Suma Teológica*, Tomo II, “De Dios trino. De Dios creador”, Club de Lectores, Bs. As., 1993, ps. 45 a 46 (I, q. 29, a.3).

5. Así, el individualismo que surge a partir del nominalismo de Guillermo de OCKHAM (1285-1347), las

correlacionar el ejercicio de los derechos con los deberes que la persona tiene “para con la familia, la comunidad y la humanidad”; en definitiva, de compatibilizar los derechos con las “justas exigencias del Bien Común en una sociedad democrática”.⁶

Es, entonces, desde estos postulados filosóficos que nos proponemos abordar muy sintéticamente, las proyecciones del principio de juridicidad en materia de actos administrativos, las diferentes situaciones que su violación implica, así como los remedios tendientes a la preservación de su vigencia irrestricta.

En definitiva, para examinar esta cuestión desde la teoría del acto administrativo y del procedimiento administrativo, nos preguntaremos: ¿cómo juega la estabilidad del acto administrativo, el derecho de propiedad de los particulares administrados, la seguridad jurídica, la confianza legítima en el actuar previo de la Administración, cuando este principio de juridicidad sufre agravio?

Estos interrogantes impactan, ciertamente, en el campo del acto administrativo unilateral, en el marco también de las contrataciones administrativas perfiladas por el Decreto delegado N.º 1023/01, en los contratos incluidos en el Régimen de Participación Público Privada regulado por la Ley N.º 27.328, en los actos administrativos que conceden beneficios de la seguridad social como jubilaciones y pensiones, entre otras áreas del derecho administrativo; pero en esta ocasión solo realizaremos una sintética referencia preliminar a la temática, con el objeto de alumbrar más bien algunas perplejidades que suscita la interpretación jurisprudencial del principio de inalterabilidad del acto administrativo de determinación de oficio, consagrado tempranamente por la Ley de Procedimientos Tributarios N.º 11.683, en su art. 19, apartado b, introducido en 1962.⁷

proyecciones del individualismo sobre el voluntarismo en general, y sobre el *dezisionismus* de Carl SCHMITT (1888-1985). En efecto, como lo hace notar Arturo E. Sampay en su impar obra *Introducción a la teoría del Estado* (Ediciones Politeia, Bs. As. 1951, p. 16 y ss.), el voluntarismo, que es consecuencia de negar la posibilidad de conocimiento de la realidad objetiva y metafísica y aun de rechazar la propia existencia de esta y de su deber ser inherente, deriva, en materia de organización política, tanto en el liberalismo como en el totalitarismo. De ahí, la influencia, solo en apariencia paradójal, que tuvo un pensador como HOBBS (1588-1679), en estos dos sistemas y sus derivados.

6. V. art. 32, CADH, supra citado.

7. V. Ley N.º 16.450 (1962), art. 1, punto 5, que dio al entonces art. 26 de la Ley N.º 11.683, la fisonomía actual que hoy exhibe el art. 19 de la Ley N.º 11.683.

II. LA ESTABILIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LA LEY NACIONAL DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS N.º 19.549

Sabido es que el principio de estabilidad del acto administrativo⁸ está perfilado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Carman de Cantón”, en 1936,⁹ respecto del acto administrativo regular.¹⁰

Este principio fue de recibo por la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N.º 19.549 en 1972 (B.O., 27 de abril de 1972), en la economía de los artículos 17 y 18.

Según el art. 18: “El acto administrativo regular del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa una vez notificado.” A renglón seguido, la norma afirma como excepción a la aludida estabilidad del acto en sede administrativa, la circunstancia de que el interesado hubiera conocido el vicio.¹¹

Este principio de estabilidad no regía respecto del acto irregular (el afectado por una nulidad absoluta); este debía ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa,¹² salvo que el acto hubiera generado

8. La estabilidad o cosa juzgada administrativa que se predica del acto administrativo regular solo actúa en favor de los particulares administrados (v. Fallos 228:186; 308:601).

9. CSJN, 14-8-1936, “Carman de Cantón, Elena c/Nación Argentina s/ pensión”, Fallos 175:368; v. también “Kek”, Fallos 338:212.

10. También el principio de estabilidad del acto administrativo reposa sobre un fundamento social, o de bien común. Intuitivamente así lo expresaba Joseph De Maistre, hace ya más de doscientos años antes, si bien refiriéndose a las premisas que sustentarían a la presunción de legitimidad de los actos estatales cuando formulaba su teoría de la infalibilidad del poder de jurisdicción estatal: “No puede haber una sociedad humana sin gobierno, ni un gobierno sin soberanía, ni una soberanía sin infalibilidad; y esta es tan absolutamente necesaria, que es imprescindible atribuir una infalibilidad incluso a la soberanía temporal, en la que de hecho no se da, porque de lo contrario, sería inevitable la disolución de la sociedad” (v. De Maistre, Joseph, en Du Pape, Libro I, Capítulo XIX; cit. por Messner, en ob. cit., ps. 869 a 870). Nótese que la realización en concreto del bien común está encomendada a la voluntad humana que debe especificar los principios que dimanar del derecho natural; la autoridad debe dirimir entre los diversos fines en juego e incluso sobre los medios a escoger. Una de las funciones más importantes de la autoridad humana es tomar en estos casos decisiones definitivas y obligatorias para toda la comunidad: surge así el poder de decisión con su vinculatoriedad jurídica respecto de todos los miembros del Estado (Messner, ídem).

11. Reza el art. 18: “El acto administrativo regular del que hubieren nacido derechos subjetivos a favor de los administrados, no puede ser revocado, modificado o sustituido en sede administrativa, una vez notificado. Sin embargo, podrá ser revocado, modificado o sustituido de oficio en sede administrativa, si el interesado hubiere conocido el vicio, si la revocación, modificación o sustitución del acto lo favorece sin causar perjuicios a terceros y si el derecho se hubiere otorgado expresa y válidamente a título precario. También podrá ser revocado, modificado o sustituido por razones de oportunidad, mérito o conveniencia indemnizando los perjuicios que causare a los administrados.”

12. V. CSJN, 23-4-91, “Furlotti Setien Hermanos S.A.”, L.L., 1991-E-238.

prestaciones que estuvieren en vías de cumplimiento. En tal supuesto, solo se podía impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes, mediante declaración judicial de nulidad.

La apuntada redacción original del art. 17 plausiblemente aludía a los contratos administrativos y en tanto la ejecutoriedad propia del acto administrativo cede cuando hay que ejercer fuerza en el patrimonio o persona del administrado, parecía razonable esta limitación prevista para la materia contractual; en efecto, nótese que en materia previsional en la cual la revocación o decaimiento de un beneficio no importaba, a la sazón, la necesidad de ejercer fuerza en el patrimonio, el régimen entonces vigente permitía la revocación en sede administrativa (v. art. 48, Ley N.º 18.037, T.O. 1976).¹³

Ahora bien, la reforma del art. 17, LNPA, acaecida en 1977, mediante la Ley N.º 21.686 (B.O. 25-11-77), sustituyó el texto del art. 17 y reemplazó la locución “prestaciones en vías de cumplimiento” por “derechos subjetivos que se estén cumpliendo”.

En tal sentido, el actual texto expresa: “...si el acto estuviera firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, solo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes, mediante declaración judicial de nulidad.”

El nuevo texto generó un verdadero dilema en tanto no parece concebible que un acto nulo genere derechos. En efecto, un acto nulo solo puede suscitar derechos aparentes, putativos, tal como ha sostenido la Procuración del Tesoro de la Nación en Dictámenes 146:364.¹⁴

De consiguiente, del juego de los arts. 14, 17 y 18, cabe colegir que el acto irregular que adolece de una nulidad absoluta al que la LNPA categoriza como “nulo”, por vía de principio, debe ser revocado en sede administrativa. Ello porque hace

13. La Corte Suprema había avalado esta posibilidad de revocar beneficios previsionales en sede administrativa sin acudir a la acción de lesividad in re “Crocí, Mario”, del 10-11-1981, Fallos 303:1684. En esta sentencia, el máximo tribunal consideró que el entonces art. 48 de la Ley N.º 18.037 (T.O. 1976), no se encontraba en pugna con la Constitución, sino que establecía que la estabilidad del acto administrativo debía ceder frente a vicios formales o sustanciales, o presupuestos fácticos manifiestamente improcedentes.

14. V. también, art. 18 del derogado Código Civil, a cuyo tenor “Los actos prohibidos por las leyes son de ningún valor si la ley no designa otro efecto para el caso de contravención.”

justamente a la función administrativa, la restauración de todas las transgresiones al ordenamiento que resulten menester para la preservación del interés público, lo cual incluye a la vulneración de la juridicidad. Se ha sostenido, en opinión que compartimos, que esta es una potestad inherente del poder administrador.¹⁵

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Furlotti”,¹⁶ ha afirmado el principio de la revocabilidad del acto irregular; y cuando ha afirmado la estabilidad del acto, lo ha hecho con referencia al acto regular (v. “Kek”).¹⁷

Por su parte, la Procuración del Tesoro de la Nación reedita prácticamente en todos los supuestos en que examina un acto irregular, el principio sentado *in re* “Furlotti”, configurando una línea de jurisprudencia administrativa del Organismo citado.

Ahora bien, este principio de revocabilidad admite según el texto actual de la LNPA, una excepción al ejercicio de la potestad revocatoria cuando el acto notificado, firme y consentido ha generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo.

Esta fórmula, introducida como se dijo más arriba, por la reforma de 1977 en la LNPA, ha traído dificultades hermenéuticas.

La justifican autores que consideran que el reconocimiento de un derecho emitido por un acto irregular se incorpora al patrimonio, con lo cual para privarlo de efectos solo puede acudir al poder judicial; a ello se agrega que la intervención del poder judicial garantizaría el respeto del debido proceso legal adjetivo de un modo más pleno.¹⁸

En una postura contrapuesta, para otros autores con los cuales nos enrolamos, un acto nulo carece de aptitud para generar derechos.¹⁹ Solo los límites a la

15. V. Comadira, Julio R., *La anulación de oficio del acto administrativo, la denominada cosa juzgada administrativa*, p. 67, cit. por Fernando G. Comadira, en *La acción de lesividad*, p. 21.

16. V. CSJN, 23-4-91, “Furlotti Setien Hermanos S.A.”, L.L., 1991-E-238.

17. CSJN, Kek, Fallos 338:212.

18. V. Bianchi, Gordillo y Diez, citados por Fernando G. Comadira en *La acción de lesividad*, Editorial Astrea- RAP, Bs. As, 2019, p.17.

19. V. Comadira, Julio R., Florini De Estrada, entre otros, citados por Fernando G. Comadira en ob. cit., p.17.

ejecutoriedad propia del acto administrativo, es decir la prohibición de ejercer fuerza sobre el patrimonio y la persona del particular administrado, esto es, la incursión forzada o coactiva de la Administración sobre la persona o los bienes del administrado,²⁰ aunada a la división de funciones del poder, impide que la administración pueda ejercer su potestad revocatoria y deba ocurrir en la hipótesis al poder judicial.

Ahora bien, los actos irregulares no pueden generar derechos; pero en puridad, producen situaciones jurídicas de las que dimana un “beneficio” para el particular. Si esta situación tiene origen en un acto de mala fe del particular ninguna duda cabe que no correspondería que el derecho amparara estas situaciones.

Pero ¿qué ocurre cuando no se verifica esa mala fe?, ¿puede cortarse el goce de esa situación favorable por un acto de la administración garantizando el derecho de defensa en sede administrativa? ¿Este restablecimiento de la juridicidad en sede administrativa procedería en supuestos en que no se presentan los límites a la ejecutoriedad propia del acto administrativo, es decir, en aquellos casos en que no es necesario ejercer fuerza en la persona ni en los bienes del particular?

¿Resultaría aplicable, por ejemplo, en lo relativo al pago de un adicional remuneratorio que exhibe un vicio, el goce de una pensión o de un beneficio social por incapacidad, en similar caso...?

Si partimos de la base de que existe un derecho subjetivo incorporado al patrimonio del particular administrado, ciertamente la respuesta es negativa; tal es, sin duda, la opinión prevalente en la actualidad de conformidad con la reforma introducida al texto del art. 17 LNPA, en 1977.

Si en cambio asumimos que el límite al deber de revocar en sede administrativa que sustenta a la aludida excepción proviene de la prohibición de ejercer fuerza en la persona o bienes de los particulares, en los supuestos bajo análisis no parecería ser necesario ejercer violencia para disponer en sede administrativa el

20. V. Comadira Fernando G., ob.cit., ps. 21-24. Estos límites a la ejecutoriedad del acto administrativo no rigen cuando se trata de la autotutela de los bienes del dominio público.

cese de un beneficio, como el pago de un adicional, o incluso de un beneficio de la seguridad social.

Entendemos que el texto original del art. 17 de la LNPA asumía los límites relativos a la imposibilidad de toda incursión coactiva en el patrimonio o persona del administrado y que, de consiguiente, se refería puntualmente a las prestaciones de los contratos administrativos en cuyo marco, en caso de nulidad, la restitución de las prestaciones podía implicar el ejercicio de la coacción; de ahí que no alcanzaba a prestaciones respecto de las cuales no resultaran aplicables esos límites; nótese que las prestaciones de la seguridad social no se encontraban dentro de su ámbito de predicción, en tanto respecto de ellas resultaba aplicable, a la sazón, el art. 48 de la Ley N.º 18.037, que permitía la revocación o modificación de las prestaciones de la seguridad social en sede administrativa mediante el simple dictado de un acto administrativo, toda vez que en tal hipótesis no se podía plantear verosímilmente, la posibilidad de la incursión coactiva, solo era menester el dictado de un acto administrativo, inteligencia que había sido convalidada por la Corte Suprema de Justicia *in re* “Crocí”.²¹

De consiguiente, si bien el tema desde el plano jurídico-positivo actualmente está resuelto en el sentido de la solución que postula el actual art. 17 *in fine* de la LNPA, de nuestra parte consideramos que corresponde efectuar una corrección a la dogmática que acepta la imposibilidad de la Administración para revocar actos irregulares cuando estos hayan generado aparentes derechos subjetivos que se están cumpliendo.

Es decir, en nuestra interpretación, el acto irregular no puede válidamente generar derechos; pero sí suscita una situación favorable que está siendo gozada, usufructuada, disfrutada por un particular administrado que viene a resultar un beneficiario de hecho de esta. Trataríase de un *derecho subjetivo putativo*, que produciría algunos efectos provisorios. Pero de esta situación, no puede derivar un derecho que se incorpora al patrimonio.

21. V. La Corte Suprema avaló la posibilidad de revocar beneficios previsionales en sede administrativa sin acudir a la acción de lesividad *in re* “Crocí, Mario”, 10-11-1981, Fallos 303:1684; en este precedente, expresó que el art. 48 de la Ley N.º 18.037 (T.O. 1976), no se encontraba en pugna con la Constitución sino que establecía que la estabilidad del acto administrativo debía ceder frente a vicios formales o sustanciales, o presupuestos fácticos manifiestamente improcedentes.

¿Amerita esta situación, no este derecho, la protección del orden jurídico?

Al respecto, desde una mirada social que pone al Derecho al servicio de metas sociales, Schmidt- Assmann, en alusión al libro X del Código Social Alemán -SGB X - afirma que, en materia social, la irrevocabilidad de los actos administrativos se encuentra más garantizada que con carácter general.²²

Similar idea esboza Sammartino, quien postula por vía de principio la estabilidad plena en sede administrativa de los actos que conceden beneficios sociales que hacen al mínimo existencial indisponible imperado por la dignidad de la persona, aun cuando fueran nulos²³. Al efecto, refiere que, si la Ley N.º 27.328 que perfila un régimen de Participación Público Privada en materia de contratos administrativos, en su art. 9, inc. p, consagra la estabilidad plena de actos dictados en el marco del citado régimen, los que solo pueden ser suspendidos o anulados en sede judicial, a fortiori, en el contexto de la reconfiguración constitucional plasmada por la reforma constitucional de 1994, cabe predicar la estabilidad plena de actos que se vinculan con derechos no patrimoniales indisponibles. Ello, toda vez que una recta intelección jurídica no puede amparar más a los derechos disponibles que a los indisponibles.²⁴

De nuestra parte, estimamos que cuando el acto genera una situación favorable hacia un particular, sin mala fe de este, y la aludida situación favorable se conecta con el denominado “mínimo existencial indisponible”, con derechos humanos fundamentales, esta situación debería tener una mayor protección jurídica en virtud de la aplicación de los principios de no regresividad, *in dubio pro homine*, confianza legítima, etc., porque, ciertamente, el corte intempestivo

22. Schmidt- Assmann, Eberhard, *La teoría general del acto administrativo como sistema*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 172.

23. V. Sammartino, Patricio M.E., “La estabilidad del acto administrativo”, RDA 2019-125, 07/10/2019, 883, AR/DOC/2804/2019, p. 30; este autor expresa que la protección al mantenimiento de la situación jurídica plasmada por el acto irregular debe ser protegida, ora con fundamento en el derecho de propiedad, ora en el interés de confianza en la continuidad de las prestaciones, como también en la preservación *in natura* de la garantía fundamental al juicio previo relativa al situación nacida del acto.

24. V. Sammartino, Patricio M.E., ob. cit., p. 25. Sin perjuicio de coincidir en la lógica del argumento, y en la conclusión a la que arriba, de nuestra parte, consideramos que el mencionado art. 9, inc. p, de la Ley N.º 27.328, en cuanto directamente suprime tanto la potestad suspensiva como la revocatoria de la Administración, configura un recorte a las mencionadas prerrogativas administrativas que viola la división de funciones del poder y que se encuentra en tensión, por no decir, en contradicción, con el juego armónico de poderes que consagra la Carta Magna, en tanto impide que la Administración realice adecuadamente la gestión directa, y cotidiana del bien común en que consiste la propia función administrativa.

del beneficio en cuestión, aun respetando el debido proceso legal adjetivo en sede administrativa, podría generar daños al particular que ha computado ese beneficio en su haber, de buena fe.²⁵

En tales casos, se configuraría, como indicamos supra, una situación jurídica *putativa*, no un derecho subjetivo, que ha generado la confianza legítima y expectativas de continuidad del particular de buena fe. Y esta confianza, por otro principio social, la seguridad jurídica, debe ser protegida y solo removida para restaurar la juridicidad con el máximo respeto al debido proceso legal adjetivo que en grado máximo garantiza la intervención del poder judicial.

Es decir, a nuestro ver, desde una perspectiva dogmática no cabe reconocer que el acto irregular ha generado derechos incorporados a la propiedad del particular, en sentido lato, sino que la remoción de la apuntada situación requiere el máximo aseguramiento del debido proceso legal adjetivo en sede judicial, y el otorgamiento de un plazo al particular para que acomode sus intereses a la situación que la juridicidad restablece.

En efecto, el supuesto contemplado en el art. 17, LNPA, segundo párrafo, al exigir la promoción de la acción judicial, perseguiría en puridad, la preservación de la garantía fundamental al juicio previo relativa a la situación nacida del acto,²⁶ este contexto sería el apropiado para que el juez ponderara, en cada caso concreto, que esta situación favorable *putativa* no fuera abruptamente cortada con la consiguiente generación de un daño al particular.

Es decir, en un Estado social, con mayores exigencias en mérito a la evolución constante de la conciencia jurídica, cabe indubitadamente postular la protección de estas situaciones jurídicas favorables *putativas* en los casos que se vinculan con los derechos humanos fundamentales, como la vida, la salud, el ambiente, con grupos vulnerables, etc.

Pero lo cierto es que el derecho vigente, a partir de la mencionada reforma al art. 17 de la LNPA (1977), protege ampliamente cualquier derecho subjetivo

25. Ha sostenido la Procuración del Tesoro de la Nación que, en un Estado de Derecho, la buena fe se presume (Dictámenes 245:280).

26. V. Sammartino, Patricio M.E., ob. cit., p. 30.

“que se esté cumpliendo”, no solo los conectados con los aspectos sensibles mencionados.

De consiguiente, cuadra interrogarse, qué consecuencias prácticas cabe atribuir a las tesis que predicen la imposibilidad de revocar en sede administrativa estos derechos conectados con el mínimo existencial indisponible, si, en definitiva, todo “derecho subjetivo que se esté cumpliendo”, sea indisponible o resulte disponible por su carácter patrimonial, solo puede ser removido a través del recurso a la acción de lesividad.²⁷

En el marco de la aludida reconfiguración jurídica que opera la reforma constitucional de 1994, la mencionada tesis permitiría sustentar un aumento de la protección en los referidos casos sensibles de tenor social que se trasuntaría en la imposibilidad de suspender en sede administrativa los efectos del acto administrativo sobre la base del art. 12 LNPA; también la interpretación restrictiva del conocimiento del vicio, cuya existencia solo podría inferirse ante evidentes supuestos de mala fe por parte del particular administrado.²⁸

III. PERPLEJIDADES EN MATERIA TRIBUTARIA: LA INALTERABILIDAD SUPERLATIVA (TANTO EN SEDE ADMINISTRATIVA COMO JUDICIAL) DEL ACTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO, CONSAGRADA PRETORIANAMENTE

Si desde lo dogmático no compartimos que los actos nulos generen derechos, pero si admitimos que pueden generar situaciones putativas que ameritan ser protegidas por el derecho, si bien de modo provisorio, por vincularse con presupuestos necesarios para la vida digna de la persona, ciertamente no sustentamos la doctrina de la inalterabilidad del acto de determinación de oficio que campea incuestionable en materia tributaria sobre la base de una mera interpretación jurisprudencial.

En efecto; con apoyo en el texto del art. 19, inciso b), de la Ley N.º 11.683 de Procedimiento Fiscal,²⁹ texto que data de 1962, se sostiene que si el responsable

27. Salvo, claro está, que se verificaran los supuestos del segundo párrafo del art. 18 LNPA.

28. V. Sammartino, Patricio M.E., ob.cit., ps. 26-28.

29. Reza el art. 19 de la LPT, en su texto actual: “Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad,

o contribuyente no obró de mala fe, si el error proviene de la Administración tributaria, el acto administrativo que determina el *quantum* del tributo (*acto de determinación de oficio*) no puede ser modificado ni en sede administrativa, ni en sede judicial (v. “Confecat S.A.”);³⁰ esta jurisprudencia, que se complementa además con otro desarrollo doctrinario muy cuestionable relativo al supuesto efecto liberatorio del pago,³¹ implica predicar respecto del acto administrativo de determinación de oficio, una estabilidad superlativa, mayor aún que la estabilidad que consagra el art. 17 de la LNPA, *in fine*, y la doctrina más progresista en situaciones vinculadas con derechos humanos indisponibles.

Esta hermenéutica, que se mantiene hasta nuestros días desde la mencionada reforma de 1962, en la que fue introducido el texto interpretado ha perdurado impermeable a los influjos y a la evolución del pensamiento administrativista y hace ceder la vigencia irrestricta de la juridicidad en favor de los intereses del particular, es decir, no responde, a nuestro juicio, al profundo sentido social que apontoca al principio de juridicidad, no se ajusta en definitiva a una concepción social del derecho. *Porque lo que no paga un individuo debiéndolo pagar, lo deberán pagar otros, que no lo deben.*

quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley.

“La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos: a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior. b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros).”

30. V. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 8 de febrero de 1996; CSJN, 12-11-98, “Bernasconi S.A. c/ Municipalidad de Buenos Aires”.

31. Ídem nota anterior.