



Convencionalidad y Derecho Tributario..., Vol. 31 (2017), Cartapacio de Derecho, Facultad de Derecho, UNICEN.

CONVENCIONALIDAD Y DERECHO TRIBUTARIO

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN FRENTE AL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD

FRANCO GATTI¹
UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO

1. Hermenéutica convencional en la esfera tributaria

1.1 Control de convencionalidad: caracterización general

El control de convencionalidad tiene por meta: *afianzar la supremacía de las convenciones y tratados de derecho humanos. Expresa o implícitamente, parte del presupuesto de que ellos tienen una categoría superior a las normas internas, incluso constitucionales, siempre, desde luego, que sean más favorables para las personas* (Sagûes, 2011: 143).

¹ El autor es Abogado, Diploma de Honor, Docente e Investigador de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario. Visitante Profesional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Ex Becario del Consejo Interuniversitario Nacional. Ex Becario del Instituto Berg (Alemania).

En el año 2006, la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo en el precedente “Almonacid Arellano Vs. Chile” que los jueces y tribunales internos no sólo están obligados a aplicar las normas vigentes de su ordenamiento jurídico, sino también están sometidos a las disposiciones consagradas en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y a las interpretaciones que de éstas haya hecho el Tribunal Interamericano (Corte IDH, “Almonacid Arellano y Otros Vs. Chile”, Sent. del 26/9/2006, Serie C N° 154).

Luego, en el caso “Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú” agregó que “cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque el efecto útil de la Convención no se vea mermado o anulado por la aplicación de leyes contrarias a sus disposiciones, objeto y fin” (Corte IDH, “Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”, Sent. del 24/11/2006, Serie C N° 158).

En suma, en los casos anteriores se presentó al instituto como un “*acto de revisión o fiscalización de la sumisión de las normas nacionales a la Convención americana sobre Derechos Humanos y a la exégesis que a este instrumento le da la Corte Interamericana*” (Sagües, 2010: 120). Por su parte, Ferrer Mac-Gregor sostiene que:

Se trata de un estándar mínimo creado por dicho Tribunal internacional para que en todo caso sea aplicado el corpus iuris interamericano y su jurisprudencia en los Estados nacionales que han suscrito o se han adherido a la CADH y con mayor intensidad a los que han reconocido la competencia contenciosa de la Corte Interamericana (Ferrer Mac-Gregor, 2011: 532).

El fundamento en virtud del cual se sostiene el mentado test de convencionalidad reside primordialmente en el contenido de los artículos 1 y 2 de la

Convención, es decir en la obligación general de los Estados de respetar los derechos establecidos en el texto del tratado y en el deber de adoptar las disposiciones legislativas, jurisdiccionales, administrativas y de cualquier otro carácter para tornar empíricos los propósitos convencionales. Asimismo, ello queda subrayado en el artículo 27 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados, pues ordena que no es posible alegar disposiciones de derecho interno para incumplir obligaciones internacionales.

La jurisprudencia constante de la Corte Interamericana alrededor del artículo 2 de la Convención ha indicado desde el comienzo que el allí enunciado como deber general incluye:

la adopción de medidas para suprimir las normas y prácticas de cualquier naturaleza que impliquen una violación a las garantías previstas en la Convención, así como la expedición de normas y el desarrollo de prácticas conducentes a la observancia efectiva de dichas garantías (Corte IDH, “Durand Ugarte Vs. Perú”, Sent. de 16/8/2000. Serie C No. 68, párrafo 137; Corte IDH, “La última tentación de Cristo contra Chile, Sent. 5/2/2001. Serie C No. 73, párraf. 85).

Queda entonces despejado todo ánimo dubitativo acerca de si sólo las normas constituyen materia controlable, ratificándose esta posición al señalarse que el compromiso contenido en el artículo 2 implica dos clases de medidas: *“la supresión de normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen la violación de garantías previstas en la Convención, y la expedición de normas y desarrollo de prácticas conducentes a la efectiva observancia de esas garantías”* (Corte IDH, “Lori Berenson Mejía Vs. Perú”, Sent. de 25/11/2004, Serie C., N°. 119, párrafo 219; Corte IDH, “La Masacre de Mapi-

ripán Vs. Colombia”, Sent. de 15/9/ 2005, Serie C., N° 134, párrafo 109; Corte IDH, “Ximenes López Vs. Brasil”, Sent. 4/7/2006, Serie C. N° 149, párrafo 83).

Así, se plantea el despliegue del control de convencionalidad tanto en el plano de las leyes (control abstracto), como en el de los hechos, genéricamente designados como “prácticas” (control concreto). Más aún, bajo esta clase de control, cobra una nueva dimensión hermenéutica el concepto de “violación per se de la Convención”, descrito dogmáticamente en la Opinión Consultiva n° 14 (Corte IDH, O.C N° 14, “Responsabilidad Internacional por Expedición y Aplicación de Leyes Violatorias de la Convención (arts. 1 y 2 Convención Americana sobre Derechos Humanos”, 9/12/1994. Serie A No. 14); y vertido como causa de la declaratoria de responsabilidad internacional de los Estados Partes en numerosos fallos, por la violación de la Convención por medio de leyes (Corte IDH, “Suarez Rosero Vs. Ecuador”, Sent. 12/11/2007, Serie C. N°. 35, punto resolutive N° 5; Corte IDH, “Raxcacó Reyes Vs. Guatemala”, Sent. 15/9/2005, Serie C. N°. 133, párrafo N°. 88); por acciones directas (Corte IDH, “Godínez Cruz Vs. Honduras”. Sent. 20/01/1989, Serie C. N°. 5, párrafo 186); y por omisiones Corte IDH, “La Masacre de Mapiripán Vs. Colombia”, Sent. de 15/9/2005).

i. 1.2. Convencionalidad y Administración Pública. Impacto en materia tributaria

Tras la evolución puesta de manifiesto en los antecedentes “Almonacid Arellano Vs. Chile” y “Trabajadores cesados del Congreso Vs. Perú”, pareció quedar consolidado el criterio en virtud del cual el control de convencionalidad no sólo estaba en manos de la Corte Interamericana, sino también de todos

los jueces -y autoridades que ejerzan funciones jurisdiccionales- de los Estados ratificantes de la Convención, incluso haciéndolo *ex officio*, por propia iniciativa del magistrado. La finalidad de esta práctica claramente se orienta a:

adecuar o, lo que es lo mismo, amoldar o adaptar, las reglas de derecho interno a los tratados. Esto implica que si los preceptos domésticos no protegen debidamente las libertades fundamentales enunciadas en el derecho internacional, la nación debe adecuarlas, y, en su caso, suprimir aquellas que desbordan el esquema, o crea las que correspondan (Hitters, 2009:5).

Surgió entonces un interrogante en torno a si los órganos de carácter administrativo quedaban también compelidos a concretar esta evaluación de coherencia entre los actos de la administración y el corpus iuris interamericano. La respuesta se expone contundente en los pronunciamientos de la Corte IDH, quien sostuvo que el referido compromiso:

vincula a todos los poderes y órganos estatales en su conjunto, los cuales se encuentran obligados a ejercer un control de convencionalidad ex officio entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes (Corte IDH, “Masacres de El Mozote y lugares aledaños Vs. El Salvador”. Fondo, Reparaciones y Costas, Sent. de 25/10/ 2012 Serie C No. 252, Párraf. 318).

Ello ha quedado respaldado en el caso “Gelman Vs. Uruguay”, subrayándose que “*el control de convencionalidad (...) es función y tarea de cualquier autoridad pública y no sólo del Poder Judicial*” (Corte IDH, “Gelman Vs. Uruguay (fondo), Sent. del 24/2/ 2011, Serie C. N°. 221, Párr. 239).

En un sistema democrático la función primordial de la administración pública es velar por el interés general de los ciudadanos a los que sirve, el mismo se encuentra definido por los valores y principios contenidos en la Constitución (Sánchez Morón, 2007), que ordena la salvaguarda de los derechos humanos a través de un auténtico diálogo de fuentes. En paralelo, el derecho administrativo reconoce al principio de legalidad como un lineamiento rector, sometiéndose a la ley en su más amplio sentido con conciencia de la primacía de la Carta Magna y los tratados de derechos humanos. En efecto, “*la Constitución estatuye el conjunto de principios y normas supremas del ordenamiento positivo, cuya jerarquía normativa es superior a la ley y al reglamento, se impone a todos los actos que dicta la Administración Pública*” (Casagne, 2008: 152) . Abona esta tesis la consideración de que la responsabilidad internacional del Estado se vería comprometida si uno de sus órganos, cualquiera fuera su esfera de actuación, omitiera aclimatar sus manifestaciones normativas a los estándares vigentes e imperativos resultantes de obligaciones asumidas en el plano global.

Gordillo pone luz sobre ciertas prácticas refiriéndose al “sistemático incumplimiento de la Constitución” por parte de la Administración. Al respecto, expone que suele postularse:

Que la inconstitucionalidad se declara sólo como última ratio, no como aplicación normal del ordenamiento, y que se aplican leyes inconstitucionales si las partes no lo plantean en la jurisdicción. Se argumenta que el juez actuaría en violación al principio de congruencia (Gordillo, 2011: 18).

Esta doctrina, cuestionada por el autor, es inconstitucional pues subvierte la estructura jerárquica del ordenamiento jurídico, y lejos de contribuir a la economía procesal –como se ha postulado-, la dificulta puesto que retarda a

una eventual instancia jurisdiccional el análisis de la constitucionalidad y convencionalidad de los actos de la administración. En consecuencia, “*la ausencia de invocación de la norma por las partes no puede privar al orden jurídico de su aplicación*” (Gordillo, 2011: 19). En suma, y conforme de los argumentos antes explicitados, ratificamos la tesis que sostiene el deber de los órganos de naturaleza administrativa no sólo de observar y tornar efectivos los derechos fundamentales, sino también de controlar que sus actos no contengan incompatibilidades con los instrumentos internacionales de derechos humanos. Sostener lo contrario permitiría abrir camino hacia el desentendimiento administrativo de posibles violaciones a compromisos internacionales, impactando sobre prerrogativas de los ciudadanos.

De acuerdo al contexto jurídico delineado, no caben dudas actualmente sobre el imperativo que pesa sobre los órganos que se desempeñan en el ámbito de la administración pública de llevar a cabo el test de convencionalidad. Entonces, la Administración Federal de Ingresos Públicos –en adelante “AFIP”- y el propio Tribunal Fiscal de la Nación necesariamente están impedidos de emitir normas jurídicas – incluidas aquellas de alcance general e individual- repugnantes con el contenido de los instrumentos internacionales de derechos humanos y los criterios interpretativos emanados de sus órganos de aplicación –Corte Interamericana de Derechos Humanos, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas, etc.-

En el campo que compromete el accionar de la AFIP resulta evidente la operatividad e importancia de los principios convencionales y ello ha tenido repercusión notoria, por ejemplo, en la aplicación de las garantías emergentes de instrumentos internacionales en el procedimiento fiscal. En iguales términos, se ha cuestionado la convencionalidad del “*solve et repete*” y de las exi-

gencias de agotamiento de la vía administrativa previa a la intervención del Poder judicial, bajo el estándar procedente de –verbigracia- el caso “Palacios, Narciso Vs. Argentina” (Comisión IDH, “Palacios, Narciso Vs. Argentina”, Caso N° 10.194, 29/9/1999).

Como corolario de la intensa evolución jurisprudencial de los últimos tiempos y de la ampliación en la protección de los derechos humanos, el contribuyente es titular de garantías incontrovertibles frente a la Administración y ésta tiene el deber de efectuar el mentado control de convencionalidad. El mismo no sólo compromete un accionar preventivo –esto es, evitando dictar actos adversos en su contenido a los principios convencionales-, sino también absteniéndose de aplicar normativa que se halle en pugna con los mandatos de los instrumentos internacionales –control de convencionalidad “represivo”.

ii. 2. El test constitucional y convencional a cargo del tribunal fiscal de la Nación

iii. 2.1. El Tribunal Fiscal de la Nación: introducción

iv.

Mediante la sanción de ley 15.256 el Congreso nacional creó el Tribunal Fiscal de la Nación, radicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y dentro de la órbita de competencia de la administración pública. El mensaje que acompañó al proyecto de ley da cuenta que la finalidad consistía en asegurar de la mejor manera posible la defensa del contribuyente y aliviar a la Dirección General Impositiva de las absorbentes tareas de juzgador administrativo, de modo que los funcionarios que la dirigen puedan concentrar su esfuerzo en la recaudación.

En efecto, se encargó a una comisión de destacados especialistas la elaboración del referido proyecto y su informe final advirtió que el carácter administrativo del tribunal que se crea no significa privarlo de ninguna manera de las garantías de que el mismo debe estar revestido para merecer el nombre de un tribunal de justicia. Sus miembros son nombrados por el Poder Ejecutivo con categoría semejante a aquellos de las cámaras de apelaciones de justicia en el orden nacional y gozan de inamovilidad en tanto dure su buena conducta (Tarsitano, 2016).

En el mismo sentido se expide Casás, afirmando que *“el jerarquizado régimen de designación, estabilidad y remuneración ha sido establecido para reforzar su independencia del Poder Ejecutivo y dotarlo de los atributos necesarios para un obrar imparcial”* (Casàs, 2008: 1413). De tal modo, el artículo 154 de la ley 11.683 dispone que el Tribunal Fiscal de la Nación *“actuará como entidad autárquica en el orden administrativo y financiero”* y fija su competencia en el artículo 159.

El principal conflicto que nos convoca reside en el contenido del artículo 185 de la ley 11.683, puesto que el mismo ordena que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación *“no podrán contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas”*. De idéntica forma se expide el artículo 1164 del Código Aduanero en relación a la intervención del Tribunal Fiscal en dicha materia.

v. 2.2 Control de constitucionalidad y Administración Pública: el caso del Tribunal Fiscal de la Nación

Contemplando que el Tribunal Fiscal de la Nación actúa en la órbita administrativa –más allá de las garantías de las que están revestidos sus integrantes y de la actividad jurisdiccional que despliega-, es prudente analizar los argumentos en virtud de los que se excluye la potestad de declarar la inconstitucionalidad de las normas.

En términos generales, existió históricamente cierto consenso acerca del impedimento que pesa sobre el Poder Ejecutivo de llevar adelante el control de constitucionalidad. Así, en el año 1967, la Corte Suprema de Justicia de la Nación exteriorizó este criterio en la causa “Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c/ Provincia de Salta”, afirmando que:

Cualquiera sean las facultades del Poder Ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no le corresponde declarar la inconstitucionalidad de ellas pues dicha facultad es exclusiva del poder judicial, único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo, lo contrario importaría admitir que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede (CSJN, “Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A v Provincia de Salta”, 269:243, 1967).

Similares conclusiones se obtuvieron en el fallo “Bruno, Raúl s/ Amparo”, referido a la falta de actualización de los haberes de los jueces de la provincia de Río Negro, donde la Corte manifestó que:

Es regla constitucional, tan imperativa para las provincias como para la Nación, que la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, y de anular actos en consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia (CSJN, “Bruno, Raúl s/ Amparo”, Considerando 10, 1988).

Esta cuestión que apuntamos, fue abordada expresamente por la Cámara en lo Contencioso administrativo federal al señalar que:

No parece en modo alguno razonable pretender que se cuestione la constitucionalidad del acto en sede administrativa, toda vez que no puede considerarse del resorte del poder administrador declarar la inconstitucionalidad de las leyes, porque ello importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo (Càm. Nac. En lo contencioso administrativo Federal, Sala IV, “Romani Hugo H. c/ Secretaria de Turismo de la Nación”, 06/03/2001DT, 2002-A, 805).

Desde el punto de vista doctrinario, entre los argumentos a favor de la posibilidad de realizar ese control, se ha destacado que:

la autoridad pública en el ejercicio de sus cometidos se encuentra vinculada al principio de juridicidad, lo que le impone la carga no solo de respetar el marco legal vigente sino también el bloque constitucional integrado por la Ley Fundamental los tratados internacionales incorporados a ella por vía del artículo 75 inciso 22 (Comadira, 1996: 410).

En sintonía con lo anterior, la Procuración del Tesoro de la Nación ha sostenido la opinión que la administración puede declarar la inconstitucionalidad de una ley cuando ésta sea manifiestamente inconstitucional (Procuración del Tesoro de la Nación, 101:87), en aquellos supuestos en donde exista una tendencia jurisprudencial emanada de tribunales inferiores contraria a la validez constitucional de una ley o frente a un pronunciamiento de la Corte Su-

prema en tal sentido, siempre y cuando esa decisión judicial se encuentre firme y consentida (Procuración del Tesoro de la Nación, 159:83; 168:23).

Por su parte, y vinculado al rol que cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, Bianchi asevera que resultaría admisible dicho control por parte de la administración pública en “*aquellas hipótesis en que ésta lleve adelante funciones jurisdiccionales siempre y cuando se trate de tribunales administrativos formalmente constituidos como tales y que tengan las mismas garantías que el Poder Judicial*” (Bianchi, 2002: 262). En efecto, y considerando lo descrito precedentemente, en la tesitura de este autor el Tribunal Fiscal de la Nación estaría habilitado para llevar adelante el test de constitucionalidad. Estrictamente relacionado con ello, Corti ha destacado que:

La prohibición del aludido artículo 185 ha quedado derogada por la reforma de 1994 cuando establece el derecho a la doble instancia. Pues entiende que ambas instancias deben ser plenas y, por lo tanto, no puede haber una limitación al respecto, esto es, de controlar la constitucionalidad de las normas (Corti, 2010: 133).

Por lo tanto, se advierte que son pacíficas las posiciones en torno a la facultad -o no- del Tribunal Fiscal de la Nación de manifestarse sobre la constitucionalidad de las normas.

vi. 2.3 Soluciones en el Derecho Comparado

Desde la perspectiva comparada, contribuyen al presente análisis las experiencias de determinados Estados, más allá de sus diferencias en la organización constitucional del poder.

Así, el Tribunal Constitucional de peruano en el precedente “Ramón Hernando Salazar Yariénque” admitió que los tribunales administrativos de-

claren la inconstitucionalidad de las normas e incluso afirmó la facultad de hacerlo de oficio bajo dos requisitos: 1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de proceso administrativo; 2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

Es especialmente interesante el argumento que esgrime el tribunal, puesto que entiende que se encuentra en juego la eficacia vertical de los derechos fundamentales, es decir, su eficacia en particular frente a todos los poderes y órganos del Estado, lo que incluye a la administración pública (Buteler, 2015: 175).

Particular es la situación en aquellos Estados cuyo control de constitucionalidad es concentrado, verbigracia el caso de México. Allí, se está planteando la posibilidad que los jueces que no tienen esa facultad puedan hacerlo de igual manera cuando se afectan derechos humanos. La construcción de ese fundamento ha llevado también a extender esa posibilidad a la administración pública.

En Chile se admite, por ejemplo, que un órgano constitucional como la Contraloría General de la República ejecute el control constitucional de las normas en sede administrativa. Esta entidad de la administración efectúa un control jurídico de la actividad administrativa singular o de naturaleza reglamentaria con el ordenamiento jurídicos en su conjunto, haciendo primar este último por sobre aquélla, como consecuencia del principio general de legalidad (Buteler, 2015: 176).

Sin embargo, es en el control de los aspectos constitucionales de la actuación administrativa donde la actividad fiscalizadora de la Contraloría adquiere mayor entidad, en la medida que su pronunciamiento no puede ser “salvado” mediante la insistencia gubernamental, ya que se considera al estar el

decreto o resolución en pugna con la Constitución, pone en peligro valores, principios o derechos de la más alta consideración en el ordenamiento

vii. 2.4 El fundamento convencional

Hasta aquí han sido evidenciadas las perspectivas de la doctrina y la jurisprudencia nacional, como así también fueron reseñadas las soluciones vigentes en otros ordenamientos jurídicos. Sin embargo, el argumento que aparece con mayor robustez está dado por los estándares internacionales vigentes tras la reforma constitucional de 1994.

En efecto, la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes debe ser analizada no sólo en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 185 de la ley 11.683 como en el artículo 1164 del Código Aduanero, sino también a partir del denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana. Ello es así, en virtud de que indudablemente las mismas deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales, constituyendo una imprescindible pauta de interpretación, de acuerdo a la hermenéutica inaugurada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Giroldi, Horacio David” en 1995.

En relación con lo anterior, cabe traer a colación la disposición contenida en el artículo 8°.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, referida a las garantías judiciales. En sentencia recaída en la causa “Tribunal Constitucional vs. Perú”, estrictamente en los considerandos 70 y 71, la Corte Interamericana ha dicho que “a pesar de que el citado artículo -refiriéndose al

artículo 8 de la Convención²- no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en este tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal (Corte IDH, “Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú”, 31/01/2001; Corte IDH, “Paniagua Morales y otros”, 08/03/1998).

Es prudente tener en cuenta que con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Cambell and Fell*, 28/06/1984, Series A n° 80, parr. 76; y TEDH, *X v. the United Kingdom*, 05/11/1981, Series A n° 46, parr. 53).

Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, alude a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por dicha razón, el tribunal interamericano considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8° de la Convención Americana.

En la causa “Losicer, Jorge Alberto y otro”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que la doctrina de los órganos del Sistema Interamericano debe servir de guía a las decisiones de nuestros poderes públicos

² La aclaración me pertenece.

(CSJN, “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/2005”, 26/06/2012, Fallos: 335:1128). Asimismo, el Máximo Tribunal ha recogido expresamente la doctrina de la Corte Interamericana con remisión a la sentencia emitida en la causa “Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú”, y extendiendo sus consideraciones respecto de la obligación de aplicar las garantías del mencionado artículo 8 de la Convención Americana, cualquiera sea la materia de la controversia. Allí sostuvo que “si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal, pues “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” (Corte IDH, Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, 02/02/2001, párrs. 124 y 127).

En el núcleo del análisis se encuentra el derecho de toda persona de ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial. Siendo ello así, todo tribunal -ya sea judicial o administrativo-, para satisfacer las exigencias del instrumento normativo regional, debe ser independiente e imparcial, y dicha condición no se vería satisfecha si en el ejercicio del servicio de administración de justicia le fuera impedido ejercer el control de constitucionalidad en toda su extensión.

Nótese que la jurisprudencia de la Corte Interamericana establece que la jurisdicción de los tribunales administrativos debe ser plena, para lo cual es requisito indispensable que conozcan en cuestiones constitucionales.

De acuerdo a las aristas indicadas, cabría admitir la posibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Nación -al igual que todo otro organismo administrativo con facultades análogas a las jurisdiccionales- ejerza el control de constitucionalidad y, simultáneamente, permitiría sostener la inconvencionalidad de las disposiciones contenidas en el artículo 1164 del Código Aduanero y en el artículo 185 de la ley 11.683. Corti, se inclina también por esta solución, considerando la jurisprudencia de la Corte IDH, en cuanto garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena, y como requisito inexcusable para la consideración de dicha plenitud que autorice a tener al TFN como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial), el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) debe necesariamente entenderse como derogado, cuanto menos por la reforma de la Constitución de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia, es decir, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corti, 2010).

Coadyuvan a fortalecer la tesis anticipada ut-supra, los precedentes “Giroldi”, “Simón”, “Marchall”, “Madorrán”, y “Mazzeo”, donde la Corte Suprema ha insistido en que conforme al bloque constitucional actual rigen a favor del contribuyente, tanto en el procedimiento tributario de aplicación de sanciones como en cuestiones extrapenales, las garantías judiciales del Pacto de San José de Costa Rica (art. 8.2) con el alcance e interpretación dado por la Corte Interamericana. En suma, el “deber de garantizar el pleno acceso a la justicia (CADH, artículo 8.1) en todo procedimiento fiscal conjuntamente con

el ejercicio de las garantías judiciales que se requieren en el mismo (CADH, artículo 8.2) y su incumplimiento, tanto por la Nación como por las Provincias, genera responsabilidad internacional (artículo 25, CADH y CIDH causa “Cantos”) (Tozzini, 2016).

viii. 2.5 Pronunciamientos recientes del Tribunal Fiscal de la Nación

Tradicionalmente, tal como se ha desarrollado los párrafos precedentes, la jurisprudencia ha dispuesto que no es potestad del Tribunal Fiscal resolver sobre la legitimidad de los derechos específicos impuestos por el Poder Ejecutivo Nacional, dado que el contralor de constitucionalidad de las leyes está reservado al Poder Judicial (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala F, “RBK SA”, 31/05/2004). Asimismo, se ha resuelto que está vedado al Tribunal pronunciarse sobre la legitimidad de resoluciones en función de facultades delegadas (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, “ABC Textil SA”, 19/04/2004).

En la causa “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/apelación”, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación tuvo oportunidad de analizar el planteo de inconstitucionalidad formulado respecto del derecho adicional creado por el decreto 1439/1996, norma que -a criterio de la actora- lesionaba en forma manifiesta el principio de reserva legal. Inicialmente, el tribunal remite a la disposición contenida en el artículo 1164 del Código Aduanero. A posteriori, y vinculado a la jurisprudencia de la Corte Interamericana, expresa que dichas decisiones: resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (artículo 68.1, CADH), estableciendo que, en principio, debe subordinar el contenido de sus resoluciones a las de dicho tribunal internacional (Tribunal Fiscal de la Nación, “La Mercantil Andina Cia. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ apelación”, 31/07/2012; “Espósito, Miguel Ángel s/

incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa”, considerando 6, Sentencia emitida el 23/12/2004 en el Expte. 224. XXXIX). Indicó también que la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por los criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ya que resulta insoslayable para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos.

Paralelamente, el Tribunal Fiscal ha sostenido que “cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquel, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles -condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal- están en la obligación de ejercer ex officio un ”control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias (Corte IDH, “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, 26/11/2010, párrafo 225 y “Gelman vs. Uruguay”, 24/02/2011, párrafo. 193; entre otros). Siendo ello así, la doctrina ha concluido que “si el intérprete u operador nacional -que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia- debe, por imperio de la jurisprudencia supra citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos (Sagûes, 2010). En tal sentido, la convivencia de dos subsistemas con igual condición jerárquica impone la integración incluyente como criterio de interpretación,

tornándose inseparable en la labor cognitiva del magistrado el desarrollo de ambos test –constitucionalidad y convencionalidad-.

En síntesis, apoyados en la mirada de Corti y en los precedentes, verbi-gracia, de la Sala “E” del Tribunal Fiscal, debe subrayarse que si el mismo ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia, imparcial e independiente de la administración activa; y resulta el único tribunal del país especializado en la materia, debe gozar de -al menos- idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de las pautas de la Convención Americana de Derechos Humanos (Corti, 2010).

3. Conclusiones

La pesquisa emprendida en el presenta trabajo ha dado cuenta de la ruptura epistemológica desatada en el escenario jurídico tras la última modificación constitucional, extendiéndose sus efectos sobre las distintas especialidades jurídicas y, en la oportunidad que nos convoca, sobre el derecho tributario.

Es contundente que el paradigma del Estado convencional de derecho demanda una cohesión proactiva entre los diferentes órganos que integran el sector público, tomando como punto de partida la no indiferencia a los estándares internacionales sobre derechos humanos. En dicho clima de transformaciones se inscriben los desafíos en el ámbito del derecho tributario, incentivando no sólo el conocimiento y aplicación de las pautas convencionales por parte de los operadores jurídicos, sino también –y fundamentalmente- propi-

ciando las reformas y adecuaciones pertinentes en el seno de la Administración pública y de los órganos jurisdiccionales que allí funcionan.

La elaboración jurisprudencial de la Corte Interamericana, reseñada con suficiente detalle, no admite sitios para la incertidumbre acerca del control de convencionalidad que debe efectuar el Estado argentino a través de todas sus autoridades públicas. Por lo cual, la Administración Federal de Ingresos Públicos se halla compelida, en razón de los argumentos jurídicos mencionados en esta investigación y respaldados con pronunciamientos judiciales, a verificar la coherencia con el corpus iuris internacional –comprensivo de los instrumentos internacionales y de las interpretaciones desplegadas por los órganos de aplicación- de los actos que emite y de las normas que aplica.

En idéntica situación se encuentra el Tribunal Fiscal de la Nación, no admitiéndose perspectivas dubitativas sobre su compromiso con el test de convencionalidad, pero sí enormes debates alrededor de su potestad o no de controlar la constitucionalidad de las normas. Según los elementos teóricos estudiados, queda definitivamente en claro el carácter inconvencional de los artículos 185 y 1164 de la ley 11.683 y del Código Aduanero, respectivamente. La garantía del acceso a la justicia debe tornarse empírica con la amplitud fijada por la Corte Interamericana, y vedarle al Tribunal Fiscal de la Nación la atribución de verificar la constitucionalidad de las normas, limita las posibilidades de dar una respuesta efectiva, entiendo por tal la chance de que la jurisdicción se exprese concretando interpretaciones sistemáticas e integrativas.

Consecuentemente, y en correspondencia con los extremos argumentativos desplegados, la hermenéutica convencional, que se inauguró en el sistema jurídico nacional en el año 1994, detenta en nuestros días significativas deudas por saldar. Entre ellas, la asimilación de que los compromisos internacionales en materia de derechos humanos no admiten obstáculos emergentes

de la normativa interna, y que el imperativo consistente en elevar los estándares de protección no reconoce límites en la naturaleza o características del órgano estatal que intervenga. En efecto, el derecho tributario y en este caso la legislación que regula la actuación del Tribunal Fiscal de la Nación, deben incluir en un horizonte cercano la necesidad de ajustar su realidad al deber ser convencional.

Referencias bibliográficas

BIANCHI, Alberto B. (2002): *Control de Constitucionalidad*, Buenos Aires: Abaco.

BUTELER, Alfonso (2015): “La interpretación de la constitución en sede administrativa”, *Investigações Constitucionais*, Curitiba, Vol. Nº 2, 2015.

CASAS, José O. (2008): “La revisión judicial de la acción administrativa en materia tributaria”, en *Derecho procesal administrativo*, direct. Juan, C. Cassagne, T. 2, Buenos Aires: Abeledo Perrot.

CASSAGNE, Juan C. (2008): *Derecho Administrativo*, 9º edición, Buenos Aires: Abeledo Perrot.

COMADIRA, Julio R. (1996): “La posición de la administración pública ante la ley inconstitucional” en Julio R., Comadira, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Abeledo Perrot

CORTI, Arístides, H. M. (2010): “Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en *Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación*, vol. II, Buenos Aires: CPCECABA.

FERRER MAC-GREGOR, Eduardo, “Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad. El nuevo paradigma para el juez mexicano”, Santiago de Chile, Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca, Estudios Constitucionales, Año 9, N° 2, 2011.

GORDILLO, Agustín (2011): *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.

HITTERS, Juan C. (2009): *Control de constitucionalidad y control de convencionalidad. Comparación*, Buenos Aires: La Ley.

SAGÜÉS, Néstor P. (2010). “Obligaciones internacionales y control de convencionalidad”, Santiago de Chile: Centro de Estudios Constitucionales de Chile Universidad de Talca.

(2011): “Control de constitucionalidad y control de convencionalidad a propósito de la constitución convencionalizada”, en *Anuario*, Castilla-La Mancha, Universidad de Castilla- La Mancha, N° 14, 2011.

SAGÜÉS, M. Sofía (2010): “Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *Revista Jurídica El Dial*, 04/10/2010.

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel (2007): *Derecho Administrativo*, 4º Edición, Madrid: Tecnos.

TARSITANO, Alberto (2016): “La idoneidad del Tribunal Fiscal de la Nación: un fallo que pone las cosas en su lugar”, *La Ley*, Thomson Reuters, 2016.

TOZZINI, Gabriela I. (2016): “¿El control judicial posterior garantiza en forma efectiva el acceso a la justicia en materia fiscal? Análisis a la luz del bloque constitucional plural”, en *Revista de Derecho Público*, nº 1994-2016, Rubinzal Culzoni, 2016.

ix. Jurisprudencia consultada

Corte Interamericana de Derechos Humanos

Casos contenciosos:

Caso “Godínez Cruz Vs. Honduras”. Sentencia de enero 20 de 1989. Serie C No. 5.

Caso “Paniagua Morales y otros”, 08/03/1998.

Caso” Durand Ugarte Vs. Perú”. Sentencia de agosto 16 de 2000. Serie C No. 68, párrafo 137.

Caso “Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú”, 31/01/2001.

Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, 02/02/2001.

Caso “La última tentación de Cristo contra Chile. Sentencia de febrero 5 de 2001. Serie C No. 73.

Caso “Lori Berenson Mejía Vs .Perú”. Sentencia de noviembre 25 de 2004. Serie C No. 119.

Caso de La Masacre de Mapiripán Vs. Colombia”, Sentencia de septiembre 15 de 2005.

Caso de “La Masacre de Mapiripán Vs. Colombia”. Sentencia de septiembre 15 de 2005. Serie C No. 134.

Caso “Raxcacó Reyes Vs. Guatemala”, Sentencia de septiembre 15 de 2005. Serie C No. 133.

Caso “Almonacid Arellano y Otros Vs. Chile”, Sentencia del 26 de Septiembre de 2006, Serie C N° 154.

Caso “Ximenes López Vs. Brasil.” Sentencia de julio 4 de 2006. Serie C No. 149.

Caso “Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”, Sentencia del 24 de Noviembre de 2006, Serie C N° 158.

Caso “Suarez Rosero Vs. Ecuador”. Sentencia de noviembre 12 de 2007. Serie C No. 35.

Caso “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, 26/11/2010.

Caso “Masacres de El Mozote y lugares aledaños Vs. El Salvador”. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 25 de octubre de 2012 Serie C No. 252.

Opiniones consultivas:

O.C N° 14 de 1994. Responsabilidad Internacional por Expedición y Aplicación de Leyes Violatorias de la Convención (arts. 1 y 2 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Diciembre 9 de 1994. Serie A No. 14.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos

Caso “Palacios, Narciso Vs. Argentina”, Caso N° 10.194, 29 de Septiembre de 1999

Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Caso Cambell and Fell, 28/06/1984, Series A n° 80, parr. 76; y TEDH, X v. the United Kingdom, 05/11/1981, Series A n° 46.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

“Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A v Provincia de Salta”, Fallos: 269:243, 1967.

“Bruno, Raúl s/ Amparo”, 12 de abril de 1988.

“Giroldi, Horacio David”, Causa N° 32/93, 7 de abril de 1.995.

“Simón, Julio Héctor”, fallos: 328:2056, 14 de junio de 2.005.

“Marchal, Juan” 10 de abril de 2.007.

“Madorrán, Martha C” 3 de mayo de 2.007.

“Mazzeo, Julio Lilo y otros”, 13 de julio de 2.007.

“Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/2005”, 26/06/2012, Fallos: 335:1128.

Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo

“Romani Hugo H. c/ Secretaria de Turismo de la Nación”, DT, 2002-A, 805. Sala IV, 06/03/2001.

Tribunal Fiscal de la Nación

“RBK SA”, Sala F, 31/05/2004

“ABC Textil SA”, Sala G, 19/04/2004.

“La Mercantil Andina Cia. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ apelación”,
31/07/2012.