

Las facultades jurisdiccionales - judiciales del Tribunal Fiscal de la Nación a partir de la Reforma Constitucional de 1994

Por Pablo Garbarino¹

“yo no soy un hombre, soy un campo de
batalla”

Friedrich Nietzsche

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce legalmente funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales *-por ello es correcto hablar, en especial a partir de la reforma constitucional de 1994, de funciones “jurisdiccionales-judiciales”-*, en tanto es un órgano (TRIBUNAL) de justicia, imparcial e independiente de la administración activa, y se trata de la *única magistratura del país especializada en la materia tributaria (aduanera e impositiva)*.

Por ello, las principales² facultades jurisdiccionales-judiciales que ostenta el Tribunal Fiscal de la Nación como tribunal de justicia son:

1) Ejercer el control de constitucionalidad de las leyes y reglamentos tributarios (impositivos y aduaneros):

Debe recordarse que tanto el 185 de la ley 11.683 de Procedimiento Tributario como el artículo 1164 del Código Aduanero disponen que “La sentencia -se refieren a la dictada por el Tribunal- no podrá 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 hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal.”

No obstante la meridiana claridad de las normas señaladas, no debe perderse de vista que la nueva redacción del inc. 22 perteneciente al art. 75 de la Constitución Nacional ha modificado radicalmente el sistema de fuentes del orden jurídico argentino.

Bajo tales premisas y sin perjuicio de lo dispuesto en los referidos artículos 185 de la ley 11.683 y 1164 del Código Aduanero, la pertinencia del análisis y tratamiento de las cuestiones constitucionales planteadas en la etapa jurisdiccional-judicial, indudablemente debe ser analizada a la luz tanto de la normativa constitucional, como también considerando expresamente la jurisprudencia de la Corte

¹ Juez del Tribunal Fiscal de la Nación.

² Cabe aclarar que no son las únicas, sino las que se aplican en mayor medida, en el eminente ejercicio de su función

Interamericana de Derechos Humanos y las directivas de la Comisión Interamericana, en virtud de que indudablemente las mismas deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales³, constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos"⁴.

Por lo tanto, el principio de supremacía constitucional contemplado en el artículo 31 de nuestra Carta Magna le plantea al Tribunal Fiscal el desafío imperativo de desplazar la prohibición expresa contenida en los referidos artículos 185 de la ley 11.683 y 1164 del Código Aduanero por ser contrarios a nuestra Ley Fundamental⁵, por lo que cabe concluir en que jamás puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien está obligado a ello⁶, de acuerdo a la singular postura sustentada por el autor -en disidencia- en su calidad de Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación⁷, a partir del año 2012, de modo ininterrumpido.

De otro modo, el hecho de negar a dicho Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes cuando la norma impugnada claramente resulta contraria a la Ley Fundamental⁸, constituiría una limitación directa al modo en que sus integrantes desempeñan su tarea, y a su independencia (de criterio) misma, lo que no se ajusta al orden jurídico imperante, pues ante tales supuestos igualmente deberían aplicarla, aun a sabiendas de reputarla inconstitucional⁹.

2) Realizar el control de convencionalidad de las normas de contenido tributario interno que se encuentren en contradicción tanto con el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos, como con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos:

Conforme fuera descripto en el acápite anterior, si bien la mayoría de la rígida doctrina y jurisprudencia nacional entienden que tanto el artículo 185 de la ley 11.683 como el artículo 1164 del Código Aduanero le impedirían al TFN ejercitar el control de constitucionalidad, y sin perjuicio que la

³ CSJN, caso "Marchal", sentencia de 10 de abril de 2007, votos de los Dres. Fayt y Zaffaroni.

⁴ CSJN, caso "Simón", sentencia de 17 de junio de 2005, considerando 17.

⁵ En el mismo sentido vide Spisso, Rodolfo: "Acciones y Recursos en materia tributaria", Editorial Lexis Nexis, segunda edición, pág. 35

⁶ confr. Giuliani Fonrouge, Carlos M.: "Derecho Financiero", 4ta. Edición, págs. 833/834.

⁷ Causa Nro. 23.469-A: "La Mercantil Andina Cia. Argentina de Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", del 31 de julio de 2012.

⁸ Como así también su inconventionalidad cuando contradigan el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos o la interpretación que de sus disposiciones realice la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

⁹ Un claro ejemplo de ello lo constituye en materia impositiva la sentencia dictada con fecha 4/11/202 en el caso "Belgrano Day School S.A.", donde la Sala A validó una norma a expresa sabiendas de reputarla inconstitucional, siendo dicha decisión revocada en fecha 13/3/2006 por la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en "coincidencia" con la interpretación -pero no con la "decisión"- adoptada medulosamente por el TFN.

última norma precisamente ha sido declarada inconstitucional por el autor a partir del precedente caratulado “Cargill S.A.” del día 2/11/2012 (Expte. Nro. 28.754-A), entre muchos otros por considerar que dicha restricción resultaba violatoria del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), lo cierto es que no existe previsión similar respecto del control de convencionalidad; siendo que tanto la Ley de Procedimiento Tributario como el Código Aduanero han sido recientemente modificados por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), por lo que, de haberse considerado apropiado -máxime la existencia de numerosos fallos por parte de la Sala “F” donde siguiendo el particular criterio del autor se habilita al TFN a realizar dicho control-, no cabe duda que el legislador hubiera incorporado una prohibición similar, y no lo hizo; por lo que cabe concluir que no existe en nuestro ordenamiento legal norma alguna que impida al Tribunal Fiscal de la Nación ejercer el control negativo de convencionalidad.

En definitiva, no subsiste restricción normativa en el ejercicio de dicho control de convencionalidad por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto es regla incólume e inveterada en nuestro orden legal que aquellas conductas que no se encuentran expresamente prohibidas, están jurídicamente permitidas.

3) Dictar medidas cautelares en todo tipo de procesos que sean sometidos a su jurisdicción, tanto en materia impositiva, como aduanera:

La ley 11.683 de Procedimiento Tributario y el Código Aduanero (ley 22.415) no prohíben, de ningún modo, el dictado de tales decisiones precautorias, siendo que la competencia legalmente atribuida tanto en materia impositiva (art. 159 de la ley 11.683 y modif.) como aduanera (art. 1025 del Código Aduanero) se refiere exclusivamente a las cuestiones de fondo, pero no así a aquellas otras que no resultan decisiones definitivas, como las medidas cautelares, resultando de plena aplicación supletoria lo dispuesto en el Capítulo III del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

4) Ejecutar sus sentencias ante el incumplimiento de sus decisiones:

Cuando el Tribunal Fiscal de la Nación ha dictado la sentencia de fondo, es lógico deducir que posee plenas facultades para ejecutar sus sentencias, una vez que las mismas se encuentren firmes y hayan

pasado en autoridad de cosa juzgado, en los términos del título Tercero *-Procesos de Ejecución-* de la Parte Especial de CPCCN, que resulta la normativa de aplicación supletoria; máxime cuando el propio artículo 501 de dicho ordenamiento establece expresamente que “Será juez competente para la ejecución: 1) El que pronunció la sentencia...”.

Por las razones expuestas, y tampoco existiendo en nuestro ordenamiento legal, al igual que sucede respecto a la facultad de ejercitar el control de convencionalidad o el dictado de medidas cautelares, norma alguna que impida a ese Tribunal ejecutar sus sentencias, cabe concluir, en plena conformidad con el artículo 19 de la Constitución Nacional y las enseñanzas del maestro Hans Kelsen, que “todo lo que no está expresamente prohibido está jurídicamente permitido”

5) Establecer el "plazo razonable" de duración de los procesos tributarios, en los términos fijados por la CSJN in re "Fizman y Compañía S.C.A." (2009), para los procedimientos impositivos, "Bossi y García S.A." (2011), para los procedimientos aduaneros y "Losicer" (2012), para todo procedimiento administrativo sancionador:

La denominada doctrina del “plazo razonable” fue introducida en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal por el autor del presente artículo, en orden a sostener la plena aplicación de los principios emanados de los Tratados Internacionales a la materia tributaria, en su carácter de titular de la Vocalía de la 16° Nominación, in re: “*CAROSSIO VAIROLATTI & CIA SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación*” y “*AEROVIP S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación*”, ambos del 11 de julio de 2013; “*BINI FABRIZIO c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación*”, del 26 de agosto de 2013; “*INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación*”, del 6 de diciembre de 2013 -todos ellos de la Vocalía de la 18° Nominación-; y “*ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/D.G.A. s/apelación*”, del 5 de diciembre de 2013, de la Vocalía de la 16° Nominación; entre muchos otros.

Por ende, es deber primordial del Tribunal Fiscal de la Nación, atento ser -huelga repetir- el único tribunal del país especializado en la materia tributaria, garantizar en todo momento una tutela jurisdiccional plena y efectiva, por lo que corresponde que deba fijar numéricamente el “plazo razonable” para la duración de los procedimientos impositivos y aduaneros ante su sede, y las consecuencias tributarias que acarrea su falta de cumplimiento.

6) Fijar razonablemente las tasas de interés en sus límites justos y equitativos

Las tasas de interés que aplica la Administración tributaria en caso de deudas de los

contribuyentes surgen de los artículos 37 (resarcitorios) y 52 (punitorios) de la ley 11.683 -en materia impositiva- y 794 (resarcitorios) y 797 (punitorios) de la ley 22.415 -en materia aduanera-, respectivamente; siendo que dicha normativa delega en cabeza de la Secretaría de Estado de Hacienda, dependiente del Ministerio de Economía, la fijación de las alícuotas correspondientes, con topes legalmente estipulados.

No obstante la claridad de los términos expuestos, entiendo que ante situaciones donde dichos guarismos alcanzan niveles irrazonables o manifiestamente exorbitantes, y que no encuentran ningún parámetro o justificativo en la realidad social y económica de nuestro país, sino que, por el contrario, conspiran directamente contra su desarrollo integral, los jueces del Tribunal Fiscal no pueden dejar de aplicar los principios generales del derecho para analizar la razonabilidad de las tasas de interés, en especial si se encuentran establecidas en moneda extranjera -como sucede con cierta asiduidad en la competencia aduanera-, pues la sociedad les ha encomendado la más alta de las funciones a las que puede acceder un ciudadano, que no es la de aplicar las normas mecánicamente, sino la de impartir justicia en todo su esplendor.

Por ende, aplicar las tasas de interés fijadas por el Poder Ejecutivo de modo mecánico y sin atender a las consecuencias que dimanen de las mismas no parece atender a otro propósito que no sea el desnudo mantenimiento de las formas, con indiferencia de que hayan sido satisfechos o no los fines en función de los cuales aquellas fueran establecidas, consagrando un predominio absoluto de las formalidades, en desmedro de la propia noción de justicia, que termina violentando la garantía de la defensa en juicio del derecho del particular¹⁰.

7) Actuar como Tribunal de condena –y no de revisión- en materia de sanciones tributarias de naturaleza penal, por su independencia e imparcialidad

Tal como lo he expresado al sentenciar, en mi calidad de Juez del Tribunal Fiscal, a partir de las causas “Aluar Aluminio Argentina SACI y otro c/Dirección General de Aduanas s/apelación” y “Blanco, Eduardo Jorge c/Dirección General de Aduanas s/apelación”, entre muchas otras, considero que la Administración tributaria carece de facultades para aplicar sanciones de naturaleza penal, aunque se trate de infracciones y no de delitos.

En virtud de dicha doctrina, correspondería al Tribunal Fiscal analizar si los sumarios administrativos que culminan con una resolución condenatoria, donde el mismo organismo (AFIP) que lo

¹⁰ Art. 18 de la Constitución Nacional y Fallos: 298:11; 299:268, entre muchos otros.

instruye es el que termina condenando mediante la decisión de un funcionario del P.E.N. que impone una pena de multa se adecuan al bloque normativo *supra* referenciado.

Pues bajo ninguna circunstancia resultaría admisible interpretar que, como se lo ha hecho inveteradamente en la faz jurisprudencial, por un lado resultan aplicables a este tipo de procesos infraccionales *todas* las garantías previstas en el ordenamiento penal, mientras que por el otro no corresponde aplicar aquella que contempla la imparcialidad del juzgador, atento constituir uno de los principios cardinales de cualquier proceso represivo.

Por lo tanto, el proceso infraccional tributario (impositivo y aduanero) se debiera resolver ante un tribunal independiente y no ante la administración activa, en el doble carácter de juez y parte, por constituir tribunales administrativos incompetentes para aplicar penas.

Y el ejercicio de facultades jurisdiccionales en materia penal/infraccional por parte de la Administración debiera quedar limitado a una labor de investigación sumarial, lo que necesariamente lleva a considerar que el juzgamiento de la infracción corresponde exclusivamente al Poder Judicial y/o al Tribunal Fiscal de la Nación, según el caso¹¹.

8) Solicitar Opiniones Consultivas al Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR:

El “Reglamento del Procedimiento para la solicitud de Opiniones Consultivas al Tribunal Permanente de Revisión por los Tribunales Superiores de Justicia de los Estados Partes del MERCOSUR” (aprobado por la Decisión CMC N° 02/07, 18/01/07, *versión enmendada*), en su artículo 4 (último párrafo) específicamente dispone que “[l]as opiniones consultivas solicitadas deberán estar necesariamente vinculadas a causas en trámite en el Poder Judicial o a instancias jurisdiccionales contencioso – administrativas del Estado Parte solicitante”.

Por ello, todos los jueces de la República, tanto de jurisdicción nacional como provincial, podrán formular en el marco de una causa en trámite ante sus respectivos estrados, a instancia de parte o de oficio, la solicitud de opiniones consultivas al Tribunal Permanente de Revisión del Mercosur, de carácter no vinculante ni obligatorio, sobre la interpretación jurídica de las normas del Tratado de Asunción, del Protocolo de Ouro Preto, de los protocolos y acuerdos celebrados en el marco de dicho Tratado, de las Decisiones del Consejo del Mercado Común, de las Resoluciones del Grupo Mercado Común y de las Directivas de la Comisión de Comercio.

¹¹ Confr. Spisso, Rodolfo: “El juzgamiento de delitos militares y su proyección en materia penal tributaria”, La Ley 2008-C, pág. 220.

Por ende, en nuestra opinión el Tribunal Fiscal de la Nación ostenta plenas facultades para solicitar Opiniones Consultivas al Tribunal Permanente de Revisión del Mercosur, conforme fuera plasmado expresamente con fecha 29 de septiembre de 2015 en la causa caratulada “Dow Agrosciences Argentina S.A.”, que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación, a cargo del autor; pese a que en dicha litis el pedido de Opinión Consultiva se tornó abstracto, en virtud del desistimiento del recurso de apelación formulado por la firma actora.