República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-11816672-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Febrero de 2022

Referencia: SENTENCIA EX 36.695-A BUNGE ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/ apelación", expediente N° 36.695-A,**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la resolución n° 199/15, dictada en la actuación SIGEA n° 14930-52-2014, en cuanto rechaza la solicitud de repetición presentada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., con relación a la destinación n° 08 003 EC01 007624 J, por derechos de exportación abonados en demasía.

II.- Fundamentos de apelación: A fs. 81/82 se presenta la firma BUNGE ARGENTINA mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la mencionada resolución. Manifiesta que, en el curso de sus operaciones corrientes, documentó ante la Aduana de Bahía Blanca, en el año 2008, el P.E. involucrado en autos, declarando la exportación para consumo de mercadería consistente en trigo de la PA n° 1001.90.90.110B, con destino a Brasil, país miembro del MERCOSUR. Aduce que el pago de los derechos de exportación fue exigido por el servicio aduanero, no obstante declararse en el permiso de embarque que la mercadería era exportada a un país miembro del MERCOSUR y que los derechos de exportación habían sido impuestos mediante una resolución ministerial en flagrante violación del art. 4 de la CN. Manifiesta que en sede aduanera solicitó la devolución de la totalidad de los derechos de exportación abonados en la operación de exportación antes citada (alícuota del 28%), lo que fue rechazado por el servicio aduanero mediante la aplicación de la doctrina emanada en la causa "Whirpool Puntana S.A.", expediente TF 21671-A. Aclara que apela parcialmente dicha resolución, solicitando la devolución de la porción de derechos de exportación que fuera modificada por la Resolución MEyP N° 369/07, resolución ministerial que carece de ratificación legislativa en el marco de la doctrina sentada por la CSJN en el fallo "Camaronera Patagónica", de fecha 14/4/14, porción que correspondería al importe equivalente al 8% del 28% total abonado, por cuanto entiende que la resolución ministerial que elevó de 20% a 28% no fue ratificada.

Plantea que según la doctrina de la CSJN en el precedente invocado, resulta imprescindible para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que cree o modifique el mismo, siendo aquel quien debe delimitar –incluso modificar- el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones, alícuotas y todo otro aspecto sustancial del tributo, lo cual no cede ni en circunstancias de emergencia pública ni por el mecanismo del art. 76 de la CN. Sostiene que los derechos de exportación exigidos en la operación de autos resultan inconstitucionales por derivar de normas nulas que no respetaron el principio de reserva legal. Subsidiariamente, plantea que los derechos exigidos fueron mal calculados. Manifiesta que no puede haber una ratificación retroactiva de una norma constitucionalmente inválida en materia tributaria. Insiste en que la exigencia de la alícuota del 28% resulta ilegítima por cuanto la norma que la dispuso, no se encuentra ratificada por la ley del Congreso. Plantea que la última ley de ratificación de la legislación delegante, no aprobó la legislación delegada, por lo que los derechos de exportación de trigo creados y/o modificados a partir del 2006, con sustento en la delegación legislativa que efectúa el C.A., no han tenido ratificación y/o aprobación del Congreso, por lo que resultan inconstitucionales en los términos de la doctrina de la Corte. Concluye que los derechos de exportación de trigo creados en el año 2002 tenían una alícuota del 20%, alícuota que en el 2007 fue elevada a 28% por la Resolución Ministerial mencionada previamente, sin ratificación legislativa. Concluye que se debió exigir el 20% y no el 28%, diferencia que debe ser restituida. Ofrece prueba. Solicita que se revoque la resolución administrativa, con costas.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 23/35 vta. la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, realiza una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la recurrente. Seguidamente, efectúa un sucinto relato de los hechos acaecidos en sede administrativa. Sostiene que la CSJN ha sido clara y contundente en la doctrina sentada en el fallo Whirpool Puntana S.A., en cuanto a que el Tratado no impone la prohibición de establecer derechos de exportación como una exigencia concreta y perentoria. Señala que el hecho que un país se sume a un proceso de integración no implica en modo alguno la pérdida de soberanía, la cual continúa manteniendo aún cuando la ejerza de un modo coordinado y consensuado con sus pares co-contratantes. Entiende que debe resolverse a favor del mantenimiento y reconocimiento de la potestad tributaria del Estado Argentino por ser ésta una expresión de la soberanía nacional que no puede menoscabarse. En cuanto a la Resolución ME N° 11/02, sostiene que el Poder Ejecutivo, por una legítima delegación, en el marco de la Ley 25.561, y con arreglo al art. 755 del C.A., posee facultades para establecer derechos de exportación, con el fin de atender a las finalidades que el mencionado art. Establece –en forma taxativa-. Añade que, por otro lado, la ley 23.668 determina que el Jefe de Gabinete de Ministros y once ministros, tienen a su cargo los negocios de la Nación, lo que fundamenta la medida adoptada por la autoridad competente. Señala que la ley 24.148 aprobó la totalidad de la legislación delegada, dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994 y, luego, la ley 25.918 aprobó la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante, preexistente a la reforma constitucional de 1994, desde el 24/8/2002, hasta la fecha de su entrada en vigencia. Arguye que la Resolución 11/02 no resulta ser una mera interpretación ministerial, sino que constituye legislación delegada. Manifiesta que el TFN tiene prohibido considerar planteos de inconstitucionalidad. Menciona antecedentes jurisprudenciales. Desconoce los montos reclamados por la contraria, por cuanto no demostró como arribó a la suma cuya restitución pretende. Añade que la eventual devolución debería efectuarse en la moneda en que fueron abonados, esto es, en pesos. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace expresa reserva de caso federal. Por último, solicita se confirme el decisorio aduanero, rechazando el recurso interpuesto, con costas.

IV.- Que la actuación administrativa n° 14930-52-2014 se inicia a fs. 1/2 con la solicitud de repetición interpuesta el 12/128/13 ante la Aduana de Bahía Blanca. A fs. 3 obra copia simple del P.E. A fs. 10 obra agregado el Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 11 con fecha 3/2/14 se tiene por

presentado y por iniciado el procedimiento de repetición de tributos en tiempo y forma. A fs. 13 se elevan los actuados a sus efectos. A fs. 14 la Sección S de la mencionada aduana certifica los derechos pagados por la peticionante. A fs. 15 la Sección C de la aduana en trato adjunta impresión de comprobante de pago de la liquidación manual n° 09003LMAN000130M. A fs. 16 obra detalle liquidatorio. A fs. 17/18, con fecha 25/6/2014, obra la planilla de liquidación de la dirección regional aduanera de Bahía Blanca mediante la cual entiende que no corresponde la devolución solicitada. A fs. 20 se acompaña la destinación 08 003 EC01 007624 J. A fs. 14/31 obra el dictamen del Servicio Jurídico respecto al fondo de la cuestión planteada a los fines de merituar la procedencia o no de la devolución de tributos solicitada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A. A fs. 34/36 y vuelta obra la resolución 199/15, aquí apelada.

V.- Que a fs. 50 se elevan estos autos a la Sala “F” y se ponen autos a sentencia.

VI.- Que, de la lectura de las actuaciones administrativas de la causa, se desprende que las mismas se iniciaron por la solicitud de repetición presentada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., el día 12/12/13, respecto del importe correspondiente a los derechos de exportación abonados, a su entender, en forma indebida, al documentar el P.E. n° 08 003 EC01 007624J –cuyo sobre contenedor obra agregado a fs. 20 de las act. adm.-

Que, con fecha 30/12/08, la firma actora, documentó ante la Aduana de Bahía Blanca, la exportación para consumo de mercadería consistente en trigo y morcajo a granel, clasificada en la P.A. n° 1001.90.90.110B, con destino a Brasil, y garantizó los derechos de exportación por un importe total de u$s 107.974,72 –lo que se correspondió con una alícuota de 28% por dicho concepto-.

Que, con fecha 25/3/14 –ver fs. 14 de los anteced. adm.- la Sección “C” de la División de Aduana de Bahía Blanca, certificó el pago realizado por la firma a través de la boleta de depósito n° 08000PEXVE00597521, por un importe de $372.836,71, aplicado al pago de la liquidación manual LAEX 09003LMAN000130M para cancelar los derechos de exportación garantizados en la operación involucrada en autos.

Que, en oportunidad de solicitar la devolución de los importes que considera indebidamente abonados, la aquí apelante planteó en sede administrativa la ilegitimidad de la aplicación de derechos de exportación en tráfico intrazona MERCOSUR –ver fs. ½ de las actuaciones administrativas-.

Que, con fecha 30/09/2015, por medio de la resolución n° 199/15 (SDG OAI), la Subdirectora General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, resolvió rechazar la solicitud de devolución presentada por la firma, haciendo aplicación de la doctrina sentada por la CSJN en el fallo “Whirpool Puntana S.A. (TF n° 21.671-A) c/ DGA”, de fecha 11/12/14 –ver fs. 34/36 del expte. adm.-

VII.- Que, en oportunidad de interponer recurso de apelación contra la resolución dictada en sede administrativa, el día 25/02/2016 –ver fs. 1 de la presente causa-, la firma recurrente, optó por apelar parcialmente la resolución dictada en sede administrativa, planteando que la Resolución MEyP N° 369/2007, había aumentado los derechos de exportación de un 20% (Resolución ME n° 11/02) a un 28% y que, dicha Resolución nunca obtuvo ratificación de la ley exigida a partir del fallo “Camaronera Patagónica”, dictado el día 14/4/2014 por la CSJN, por lo que la diferencia entre el 20% y el 28% resulta inconstitucional por violar el principio de reserva legal en materia tributaria (art. 4 de la CN).

VIII.- Que, en las condiciones indicadas, estimo que las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en oportunidad de emitir mi voto en la causa **“PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA s/recurso de apelación”, expediente Nº EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN**, Sala G, del 18/02/21, a cuyos fundamentos y conclusiones me remito por razones de brevedad.

IX.- En efecto, la resolución apelada debe ser confirmada, por cuanto la Resolución MEyP N° 369/2007 es un reglamento ejecutivo dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada en los términos del artículo 755 del Código Aduanero.

Que la delegación impropia de facultades legislativas resulta permitida en la específica materia aduanera, a diferencia de la materia tributaria, debido a que es una materia que presenta, por su propia naturaleza, contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que lleva a optimizar el sentido y alcance del principio de legalidad fiscal.

X.- Que, en este orden de ideas, cabe hacer notar que, los reglamentos administrativos como el de la especie, se dictan en ejercicio de facultades que, por imperativo constitucional son de iure propio y, por consiguiente, no tratándose de reglamentos delegados en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, no requieren ser sometidos a consideración del Congreso para su aprobación o rechazo. El reglamento cuestionado, en su condición de norma jurídica, goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria desde su irrupción en el ordenamiento jurídico, por lo que, la falta de aprobación, no tiene entidad para modificar el curso de la decisión.

XI.- Que, a mayor abundamiento, debe tenerse presente que el art. 755 de la Ley 22.415 ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino, aprobado por la Ley 26.939, ratificándose la delegación impropia del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional para fijar los derechos de exportación. La insistencia de la política legislativa no puede ser soslayada.

XII.- Así las cosas, no puede hacerse caso omiso de que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, por configurar un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera (Fallos: 249:51; 264:364; 288:325; 328:1416, entre muchos otros).

XIII.- Que, por todo lo anterior, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación al PE N° 08 003 EC01 007624 J abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución MEyP N° 369/2007.

XIV.- Que las costas deben imponerse por su orden en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

En virtud de lo expuesto, voto por:

Confirmar la Resolución N° 199/15, dictada en la actuación SIGEA n° 14930-52-2014. Costas por su orden.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que a fin de resolver el presente, en primer término me remito al relato de los hechos efectuado en los Considerandos I a VII del voto del Juez preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe señalar, como consideración preliminar, que en la tarea de esclarecer la inteligencia que corresponde otorgar a las normas en debate, este Tribunal no se encuentra limitado por las posiciones que asumieron los funcionarios aduaneros actuantes, ni por los planteos de la recurrente ni de la demandada, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados, según la interpretación que rectamente debe serle otorgada (doctrina de Fallos: 307:1457; 319:1716; 322: 2750, entre otros).

A la primera cuestión: ¿Tiene el Tribunal Fiscal facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes?

III.- Que, corresponde recordar que este Tribunal Fiscal de la Nación, atento los fundamentos *supra* descritos, goza de plenas facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, conforme fuera sostenido por el suscripto al votar con fecha 31/07/2013 en la causa N° 23.469-A, caratulada "La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", que tramitara por ante la Vocalía de la 13a Nominación (Sala "E"); como así también con fecha 2/11/2012 en la causa "Cargill S.A.C. e I. c/ D.G.A. s/ apelación", -Expediente N° 28.754-A-, de la 17a. Nominación ("Sala "F"), entre otros, donde resolviera declarar la inconstitucionalidad del arttículo 1164 del Código Aduanero por resultar violatorio 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).

IV.- Que, en efecto, para arribar a esa conclusión no debe perderse de vista que la actual redacción del inciso 22 perteneciente al artículo 75 de la Constitución Nacional modificó radicalmente el sistema de fuentes del orden jurídico argentino que imperaba hasta la última reforma constitucional de 1994.

El reconocimiento de la jerarquía constitucional de manera directa a once instrumentos internacionales sobre derechos humanos y la posibilidad de otorgar igual jerarquía en el futuro a otros "tratados y convenciones" sobre la misma materia consagran una clara apertura hacia el derecho internacional de los derechos humanos (confr. Pizzolo, Calógero: "La validez jurídica en el ordenamiento argentino. El bloque de constitucionalidad federal", La ley, tomo 2006-D, pág. 1023 y ss).

De tal manera, en la actualidad el ordenamiento jurídico argentino se encuentra presidido por un bloque (plural) de constitucionalidad federal, integrado por la Constitución nacional, los referidos instrumentos internacionales y los pronunciamientos de los organismos internacionales de control, vinculantes para los distintos niveles de gobierno, poderes y órganos del Estado argentino, en cuanto los mismos definen las condiciones de vigencia de dichos instrumentos internacionales.

En este camino, dicho Bloque de Constitucionalidad Federal ha promovido un cambio estructural en las instancias procesales internas introduciendo la antedicha instancia internacional de revisión que persigue, como fin en sí mismo, verificar el cumplimiento efectivo de obligaciones internacionales que garantizan, por ejemplo, la doble instancia procedimental (cfr. arts. 8°, CADH, y 14 PIDCP).

Ello así, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1164 del Código Aduanero, la pertinencia de la cuestión constitucional oportunamente introducida por la parte actora en esta etapa jurisdiccional-judicial debe ser analizada a la luz tanto de dicha normativa como de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana, en virtud de que indudablemente las mismas deben servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales (confr. CSJN, caso "Marchal, sentencia de 10 de abril de 2007, votos de los Dres. Fayt y Zaffaroni), constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos" (confr. CSJN, caso "Simón", sentencia de 17 de junio de 2005, considerando 17).

Pues la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina ha reiteradamente referido que las decisiones de la Corte Interamericana "resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH)",

estableciendo el Alto Tribunal que “en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional” (sentencia emitida el 23 de diciembre de 2004 en el Expediente 224. XXXIX, “Espósito, Miguel Angel s/ incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa”, Considerando 6°). Con posterioridad, el Tribunal Cimero puso nuevamente de manifiesto que “la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos” ya que se “trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos” (confr. “Mazzeo, Julio Lilo y otros, recurso de casación e inconstitucionalidad”, M. 2333. XLII. y otros, del 13 de Julio de 2007, párr. 20)

Por eso, cuando un responsable de las decisiones internas se encuentre ante la alternativa de una interpretación de la legislación interna que pondría al Estado en conflicto con el Pacto y otra que permitiría a ese Estado dar cumplimiento al mismo, el derecho internacional exige que se opte por esta última" (confr. Comité de Derechos Económicos, Sociales, y Culturales, Observación General N° 9, "La aplicación interna del Pacto" (1988), adoptada en el 19° período de sesiones, párrafos 14-15).

V.- Que, por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos 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 aquél, 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 y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana” (confr. casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, del 26 de noviembre de 2010, párrafo 225 y “Gelman vs. Uruguay”, del 24 de febrero de 2011, párrafo 193; entre otros).

Siendo ello así, 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 (confr. Sagues, María Sofía, “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”, Revista Jurídica El Dial, del 4 de octubre de 2010).

En tal sentido, la convivencia de dos subsistemas con igual condición jerárquica impone la integración incluyente como criterio de interpretación, por lo que la necesaria consecuencia de su aplicación permite concluir que toda norma interna que lesione las garantías del Pacto debe quedar inoperante.

Por lo tanto, las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal (nuevamente “Fallos” 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos –nominados en su artículo 75, inciso 22, segundo párrafo, con más los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos que el Congreso apruebe con ulterioridad, bien que éstos en las condiciones de su tercer

párrafo– (confr. Corti, Arístides, “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”, EDICON, Mayo de 2010, volumen II, pág. 133).

VI.- Que, sentado ello, y conforme la doctrina sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del precedente “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA”, del 26 de junio de 2012, el carácter jurisdiccional del procedimiento de marras tampoco puede erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos no se encuentra limitada al Poder Judicial -en el ejercicio eminente de tal función- sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales, como es el caso de este Tribunal Fiscal, que ostenta facultades jurisdiccionales-judiciales.

Bajo tales postulados, resulta imprescindible señalar que ya la Corte Interamericana de Derechos Humanos había dejado establecido que “a pesar de que el citado artículo 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 ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal" (caso "Tribunal Constitucional vs. Perú., sentencia del 31 de enero de 2001, párrafo 70).

Al respecto, también ha destacado dicho Tribunal internacional que cuando la citada Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas. Por la razón mencionada, en el caso *supra* citado la C.I.D.H. ha considerado "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 art. 8 de la Convención Americana" (párrafo 71).

Y en un fallo posterior esta doctrina fue ampliada por ese mismo Tribunal que consignó que si bien el art. 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, en palabras de la mencionada Corte, que "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" (caso "Baena Ricardo y otros vs. Panamâ", sentencia del 2 de febrero de 2001, párrafos 124 y 127).

Finalmente y en este orden de ideas, cabe concluir que "en supuestos como el presente en los que se encuentra en juego la interpretación de una norma procesal, es aplicable el principio con arreglo al cual las leyes deben interpretarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que la informan, de la manera que mejor se compadezcan y armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías constitucionales, en tanto con ello no se fuerce indebidamente la letra o el espíritu del precepto que rige el caso (Fallos 256:24; 261:36; 307:843; 310:933 y sus citas) ... incluso, que en casos no expresamente contemplados, ha de preferirse la inteligencia que favorece y no la que dificulte aquella armonía y los fines perseguidos por las reglas (Fallos

303:1007, 1118 y 1403, entre otros)" (conf. dictamen del señor Procurador General en Fallos 319:585), ***extremo que autoriza, sin más, a que este Tribunal Fiscal se pronuncie sobre la cuestión constitucional introducida en la litis .***

De otro modo, el hecho de negar a este Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes cuando la norma impugnada claramente resulta contraria a la Ley Fundamental, 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 inconstitucional, por lo que la restricción legal reduce su misión a un "art pour l'art" poco edificante y escasamente compatible con un estado constitucional de derecho, minimizando claramente las funciones que la sociedad les ha confiado a aquellos ciudadanos que se encuentran a cargo de la administración de justicia, en todos sus niveles.

VII.- Que, por las razones expuestas, cabe concluir que este Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales *-por ello es correcto denominarlas, en especial a partir de la reforma constitucional de 1994, facultades jurisdiccionales-judiciales-*, en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa; y resulta el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que 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 la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia (confr. “Shimisa de Comercio Exterior S.A. s/ media cautelar” -Expte. 30.400-A-, del 10 de febrero de 2012, voto del suscripto).

A tal fin, cabe recordar que el artículo 8vo. de la Convención Americana de Derechos Humanos equipara las nociones de “juez” y “tribunal competente”, siendo que de acuerdo a lo sostenido por señera jurisprudencia en la materia “la previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativa a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del TFN responde a tales exigencias” (Confr. Sala I Cont. Adm. Federal, in re “Colfax S.A. -TFN 11.715-I- c/ Fisco NAcional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar autónoma”, del 12/5/2000).

Por lo tanto, a efectos de cumplir con los lineamientos jurisprudenciales *supra* referidos, en especial aquellos vinculados a la doble instancia, la revisión por parte de este TFN debe ser plena, amplia y efectiva, sin limitación legal alguna, que permita un adecuado control de las normas cuestionadas en toda su extensión, máxime cuando por imperio del artículo 1172 del Código Aduanero la apelación de sus sentencias que condenaren al pago de tributos, sus actualizaciones e intereses, se otorgan al sólo efecto devolutivo.

Admitir lo contrario implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fuera señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Fallos 315:1492, jerarquía supralegal (art. 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; arts. 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; art. 2, numeral 3° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; entre otros), como por la jurisprudencia de la Corte

Interamericana de Derechos Humanos, (“Caso de la Panel Blanca” -Paniagua Morales vs. Guatemala -, Consid. 149 y ss, del 8/3/1998; “Caso del Tribunal Constitucional del Perú” -Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú-, Consid. 66 y ss, del 31/1/2001; “Baena Ricardo y otros c/ Panamá”, Consid. 129 y ss., del 2/2/2001; “Ivcher Bronstein c/ Perú”, Consid. , 100 y ss, del 6/2/2001; “Gelman c/ Uruguay”, Consid. 193, del 24/2/2011), que deviene vinculante -confr. art. 68 de la CADH- para los distintos poderes del Estado Nacional.

VIII.- Que no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco Nacional, disciplina que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones —y de las más reñidas— en diversas asambleas constituyentes, como así también, en materia específicamente aduanera, desde el inicio de nuestra historia ha dado lugar a las luchas más sangrientas, las que han tenido lugar principalmente en relación a la potestad para fijar de los derechos de aduana, siendo que la resolución de dichos conflictos constituyó la condición inexcusable para concluir en la unión e integridad nacional. Por ende, es deber de este Tribunal Fiscal, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico en todos sus aspectos.

IX.- Que a tal fin, y en orden a compatibilizar el procedimiento recursivo llevado a cabo ante este Tribunal con las premisas de hecho y derecho esbozadas en los considerandos que anteceden, corresponde destacar, en un todo de acuerdo con las enseñanzas del maestro Arístides Corti, que “la doble instancia judicial ordinaria para los beneficiarios del Pacto, establecida en su artículo 8, inciso 2, punto h, fue reconocida por la CSJN en el precedente de “Fallos” 318:554 (“Giroldi”), que consideró insuficiente, a título de segunda instancia, el recurso extraordinario articulado ante ella, modificando así la jurisprudencia anterior a la reforma constitucional (“Fallos 311:274, caso “Jáuregui”), que admitiera como consistente con dicho artículo 8, inciso 2, punto h) el referido remedio federal de excepción. A su vez, con posterioridad, la CSJN dictó el precedente “Casal” del 20/9/2005 (“Fallos” 328:3399) reconociendo que en materia penal la segunda instancia –el recurso de casación ante la Cámara Nacional de Casación– no debe circunscribirse a revisar el derecho, sino también las cuestiones de hecho y prueba.

Ahora bien, destacada jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos –vinculante para los distintos poderes del Estado Nacional– ha establecido que la garantía de la doble instancia con el alcance indicado (ordinario y pleno) no se circunscribe exclusivamente a la materia penal, sino que se extiende a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter). Así lo ha establecido expresamente la valiosa sentencia del 31/1/01, caso del “Tribunal Constitucional del Perú -Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú-”, considerandos 66 y ss., en especial considerandos 69”).

En definitiva, con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos transcripta precedentemente –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 artículo 185 de la ley 11.683 debe necesariamente entenderse como derogado, cuanto menos (aunque su derogación, según se ha expresado, vino producida con la entrada en vigencia de la Convención Americana, con jerarquía supra legal) por la reforma constitucional 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 y de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (confr. Corti, Arístides, “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”, EDICON, Mayo de 2010, volumen II, pág. 138); conclusión que debe hacerse extensiva, como indudablemente lo hubiera hecho el maestro Corti, al artículo 1164 del Código Aduanero.

Por lo demás, el principio de supremacía constitucional contemplado en el art. 31 de nuestra Carta Magna le plantea a este tribunal el desafío imperativo de desplazar la prohibición del artículo 1164 del referido Código, por ser contrario a nuestra Ley Fundamental (en el mismo sentido vide Spisso, Rodolfo: “Acciones y Recursos en materia tributaria”, Ed. Lexis Nexis, segunda edición, pág. 35), siendo que una interpretación en sentido contrario sólo puede fundarse en una exégesis irrazonable de la norma, que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que se le estaría otorgando una indebida preeminencia a lo dispuesto en el texto aduanero por sobre los postulados de la Convención Americana de Derechos Humanos, dejándola parcialmente inoperante, lo que resulta contradictorio con el orden jurídico, tanto convencional como constitucional.

Por lo tanto, no cabe más que concluir en que el organismo no puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien está obligado a ello (confr. Giuliani Fonrouge, Carlos M.: “Derecho Financiero”, 4ta. Edición, págs. 833/834).

Por último, la Corte Federal ha resuelto en el caso “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c. Ejército Argentino s/daños y perjuicios”, del 27/11/2012 (LL 30/11/2012, 2), que: “Los tribunales nacionales no están impedidos de ejercer, aun de oficio, el control de constitucionalidad, pues la Constitución Nacional, al incorporar al derecho interno las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, habilitó la aplicación de la regla interpretativa formulada por la Corte Interamericana que obliga a los órganos judiciales de los países que la ratificaron a ejercer dicho examen”.

A la segunda cuestión: ¿Se ajusta a derecho la resolución apelada?

X.- Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que la firma recurrente persigue en autos la devolución de las sumas abonadas en demasía en concepto de derechos de exportación en virtud de la Resolución Nro. 369/2007 del entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación (B.O. 9/11/2007), toda vez que jamás existió -a su juicio- una norma del Congreso que la ratificara expresamente.

XI.- Que "el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional, lo que podríamos llamar la 'partida de nacimiento' del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, principio análogo al que rige en el Derecho Penal -si bien sus fundamentos son tal vez distintos-, llamado también principio de reserva de la ley" (Jarach, Dino: "Curso de Derecho Tributario" - Ed. Cima - Bs. As. - 1980 - pág. 75).

En tal sentido, nuestra Carta Magna prescribe en forma reiterada esa regla fundamental, tanto en el artículo 4, puesto que los recursos del Tesoro Nacional se conformarán con "...las demás contribuciones que, equitativa y proporcionalmente a la población, imponga el Congreso General", como cuando refuerza este contenido en el artículo 17, al estatuir que "...sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4", y, también cuando prescribe, en el artículo 52, que corresponde a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

XII.- Que la reforma constitucional de 1994 fue fruto de una voluntad tendiente a lograr, entre otros objetivos, la atenuación del sistema presidencialista y el fortalecimiento del rol del Congreso. En este sentido, el art. 99, inc. 3°, segundo párrafo, contiene la regla general que expresa el principio en términos categóricos: "El Poder Ejecutivo no podrá en ningún momento bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo" (Fallos: 322:1726, considerando 7°). El texto es elocuente y las palabras escogidas en su redacción no dejan lugar a dudas de que la admisión del ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo se hace en condiciones de rigurosa excepcionalidad y con sujeción a exigencias materiales y formales.

XIII.- Que, en este sentido, el tercer párrafo del citado art. 99, inc. 3°, precisa: "Solamente cuando circunstancias

excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributario, electoral o el régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros". Seguidamente, la cláusula constitucional contempla la intervención del Congreso.

XIV.- Que, como puede observarse, la Ley Fundamental consagra una limitación a las facultades del Poder Ejecutivo con la innegable finalidad de resguardar el principio de división de poderes. Únicamente en situaciones de grave trastorno que amenacen la existencia, la seguridad o el orden público o económico, que deban ser conjuradas sin dilaciones, puede el Poder Ejecutivo Nacional dictar normas que de suyo integran las atribuciones del Congreso, siempre y cuando sea imposible a éste dar respuesta a las circunstancias de excepción. En consecuencia, el ejercicio de la prerrogativa en examen está sujeto a reglas específicas, que exigen un estado de excepción y el impedimento de recurrir al sistema normal de formación de sanción de las leyes y contemplan, además, una intervención posterior del Poder Legislativo. Por otro lado, las medidas que se adopten no están exentas del contralor judicial -en el caso jurisdiccional-, que constituye la salvaguarda de los derechos individuales (Fallos: 322:1726 -voto del juez Boggiano-).

XV.- Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido categóricamente en el precedente de Fallos 321:366, "in re", "Luisa Spak de Kupchik y otro c/Banco Central de la República Argentina y otro"), que "...los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos - T. 155 - pág. 290; T. 248 - pág. 482; T. 303 - pág. 245 y T. 312 - pág. 912, entre otros), y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único Poder del Estado investido de tales atribuciones (causa "Eves Argentina SA" - Fallos - T. 316 - pág. 2329 -Consid. 10 y su cita, entre otros-)" (énfasis añadido).

Es más, el Poder Ejecutivo Nacional tiene aún vedado establecer tributos por la vía extraordinaria de los decretos de necesidad y urgencia, toda vez que el artículo 99, inciso 3), de la Ley Fundamental le prohíbe, en forma terminante, emitir este tipo de disposiciones cuando se trate -entre otras- de la materia tributaria, siendo dicho dogma aplicable en toda su extensión tanto a la materia impositiva como a la aduanera, en tanto el principio de legalidad tributaria ostenta la misma fortaleza constitucional en ambas disciplinas. El Tribunal aplicó lo prescripto por esta norma en los conocidos precedentes de Fallos [T. 318 - pág. 1154 y T. 319 - pág. 3400 ("Video Club Dreams" y "La Bellaca SAACIF", respectivamente)].

XVI.- Que, bajo tales premisas, se advierte con claridad que no se encuentran satisfechos los recaudos constitucionales para el dictado de la Resoluciòn impugnada. En efecto, la misma comporta, en su gran mayoría, el ejercicio de facultades de carácter tributarias-aduaneras, las que son competencia exclusiva del Poder Legislativo -arts. 4°, 17 y 75, incs. 1° y 2°, de la Constitución Nacional- y cuyo ejercicio está vedado al Poder Ejecutivo Nacional, aun en las condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de decretos de necesidad y urgencia, en atención a la explícita exclusión de tales materias que efectúa la Constitución Nacional (doctrina de Fallos: 318:1154; 319:3400; 321: 366, entre otros).

XVII.- Que la última jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación donde analizara la validez constitucional de los derechos de exportación (Fallos: 337:388, in re “Camaronera Patagónica S.A.”, del 15 de abril de 2014), se declaró la ***invalidez*** de los derechos de exportación (retenciones) impuestos por la Administración durante el período en que no contaron con expresa ratificación legislativa.

En tal sentido, el Alto Tribunal, estableciendo una doctrina que resulta predicable en esta litis, señaló que las leyes que el Estado Nacional invocaba para justificar la resolución dictada por el Ministerio de Economía no habían delegado al Poder Ejecutivo Nacional el poder de establecer retenciones como las que pretendía aplicar.

También destacó que si bien es cierto que en materia de comercio internacional es necesario que el Poder Ejecutivo cuente con herramientas que le permitan en forma ágil implementar políticas económicas para proteger la producción local, los precios del mercado interno o la competitividad, ellas deben provenir de una ley sancionada por el Congreso, que establezca de manera cierta e indudable pautas claras para su ejercicio, lo que no ocurría en el caso.

En tal sentido, el Tribunal Cimero concluyó en que el Código Aduanero no cumple con la exigencia constitucional, pues no sólo no prevé una alícuota para las retenciones que se pretendía aplicar a la repitiente, sino que ni siquiera fija topes máximos que limiten la actuación del Poder Ejecutivo.

XVIII.- Que lo expuesto precedentemente permite concluir, *mutatis mutandi*, que la Resolución 369/2007 del entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación (B.O. 9/11/2007), al no haber sido ratificada por una ley que le otorgue hasta validez constitucional, resulta insanablemente nula por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al claro precepto del art. 99, inc. 3°, de la Constitución Nacional, y que, por ende, se encuentra privada de todo efecto jurídico, en tanto emana de un Poder del Estado incompetente para establecer tributos, en palmaria violación a la Ley Fundamental.

XIX.- Que no resulta óbice alguno a dicha conclusión los postulados que emanan de la ley 26.122 (B.O. 28/7/2006), en tanto la misma, atento su especial contenido, debe interpretarse restrictivamente y sólo en relación a “los decretos dictados por el Poder Ejecutivo en base a las atribuciones conferidas por los artículos 76, 99, inciso 3, y 80 de la Constitución Nacional” (art. 17), mientras que en la especie se impugna una resolución ministerial, que careció de ratificación legislativa expresa.

No obstante, de seguirse un criterio opuesto, y sostener que la referida legislación, por la cual se regula el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de decretos que dicta el Poder Ejecutivo, también abarca a las resoluciones ministeriales -pues la norma cuestionada se dictó en uso de las facultades-, cabe señalar que nuestra Constitución establece un claro mecanismo para la formación y sanción de las leyes, por el que a los fines de su aprobación se requiere necesariamente el consenso expreso de las ***dos Cámaras***, y basta el rechazo de una de ellas para que la norma no adquiera existencia.

Por ende, el artículo 24 de la ley 26.122 al establecer que ”El rechazo por ambas Cámaras del Congreso del decreto de que se trate implica su derogación de acuerdo a lo que establece el art. 2 del Código Civil, quedando a salvo los derechos adquiridos durante su vigencia...” resulta palmariamente inconstitucional, por vulnerar el artículo 81 de la Constitución Nacional, ya que, de otro modo, bastaría el consentimiento de una sola Cámara o –incluso, el no tratamiento del mismo, para que la norma emanada del Poder Ejecutivo tenga validez, siendo que en un sistema bicameral como el que nos rige, la expresión de una sola Cámara del cuerpo no puede significar, de ningún modo, la voluntad concordante del Poder Legislativo.

XX.- Que, por lo demás, no puede caber duda en cuanto a que los aspectos sustanciales del Derecho Tributario no tienen cabida en la materia respecto de la cual la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (confr. Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Selcro", del 21 de octubre de 2003); pero dicha facultad no puede comprender la atribución de crear tributos, que la Carga Magna reserva exclusivamente al Poder Legislativo.

Por ello, habida cuenta que la norma en crisis estableció, para el régimen de que se trata, una obligación tributaria, sustituyendo así al legislador, y toda vez que tal sustitución de funciones no se encuentra permitida por el texto constitucional -ya que la creación de tributos, conforme fuera expuesto *supra* es una actividad reservada exclusivamente al Congreso de la Nación-, corresponde declarar la ***invalidez*** de la Resolución Nro. 369/2007 (B.O. 9/11/2007).

XXI.- Que, por lo demás, y si bien el interés recaudatorio constituye una valor esencial -al respecto no está de más recordar que ya en la Antigua Roma Marco Tulio Cicerón había sostenido que "los impuestos son los tendones del Estado"- de toda política pública en el marco de un estado constitucional y democrático de derecho, con justicia social y plena vigencia, desarrollo y efectividad de los derechos humanos, que no son sólo los derechos civiles y políticos, sino también los derechos económicos, sociales y culturales , es decir, todos los derechos que resultan fundamentales a la dignidad del hombre; jamás puede ejercitarse dicho interés fiscal violentando garantías constitucionales de los administrados, como lo hace la resolución ministerial en crisis, máxime cuando el interés tutelado por la normas tributarias no es el de proteger la recaudación, sino gravar la exacta capacidad contributiva presupuesta en el hecho imponible.

A la tercera cuestión: ¿Tiene derecho la parte actora a repetir una suma de dinero abonada en virtud de una norma inválida, cuando no acreditó haberla trasladado a terceros?

XXII.- Que, ahora bien, el hecho que la norma impugnada en la litis sea inválida, no habilita, sin más, a hacer lugar a la repetición intentada, en tanto la firma actora no ha demostrado haber absorbido en su patrimonio la carga tributaria en cuestión, sin haberla trasladado a las otras partes intervinientes, en especial al comprador; quien presumiblemente -habida cuenta la singular naturaleza de la operatoria del comercio de granos, sustancialmente diferente a otras operaciones comerciales que realizan empresas que también demandan por repetición ante esta sede al Estado Nacional- pudo haber sido el sujeto repercutido en último término, por la gabela cuya invalidez he declarado; por lo que en la especie no se verifica ningún tipo de menoscabo o detrimento patrimonial en cabeza de Bunge Argentina S.A., quien carece de derecho para incorporar en su caudal propietario el importe que pretende repetir.

No obstante, y si bien resulta cierto que la traslación del impuesto impide al titular del pago formal acceder a su devolución en justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida en toda su extensión por el contribuyente de hecho, esto es, por la persona realmente incidida por el gravamen inconstitucional, lo que si bien es difícil en el caso, como en el de cualquier otro tributo esencialmente trasladable, el remedio legal jamás puede ser el enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho.

XXIII.- Que esta doctrina resulta plenamente coherente con una concepción sustancialista y no ritualista del derecho en general, y del tributario en particular; de la cual cabe colegir que si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen ciertos casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que reconoce la Constitución Nacional y con el restante ordenamiento jurídico vigente (Fallos: 308:2153; 316:1533), por lo que, en modo alguno puede extraerse una conclusión que ampare el ejercicio de una acción dirigida a obtener del Estado lo que el demandante ya ha recibido de terceros (en el mismo sentido CSJN in re "Nobleza Piccardo", del 5 de octubre de 2004, voto del Dr. Zaffaroni).

XXIV.- Que, en efecto, la interpretación judicial debe establecer la visión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la

razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

Siendo ello así, resulta indudable que la acción de repetición de impuestos -institución propia del derecho tributario- tiene su fundamento y origen en el principio de que "nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro", regla ética de proyección patrimonial que no sólo alcanza a los particulares sino también al Estado; debiendo advertirse que el principio de equidad no es privativo de ninguna rama del derecho, sino que constituye un correctivo de la justicia legal formal (confr. Corti, Aristides Horacio María: “Repensando el instituto de la repetición de impuestos”; La Ley, 2005-A, págs.- 1169 y ss).

Tal principio, que fuera expresamente asimismo receptado por el derecho civil -actual artículo 1794 del Código Civil y Comercial de la Nación- reafirma la relación que guarda el orden jurídico respecto del orden moral, y es aplicable a todo ordenamiento legal, incluso al aduanero, por aplicación de estrictas razones de equidad, probidad y justicia, pese a que tal recaudo no se encuentre contemplado expresamente, como sucede en materia impositiva, de acuerdo al texto del actual artículo 81 de la ley 11.683.

No obstante, con el fin de preservar un orden social justo, no es posible atenerse a la liberalidad de los términos de la ley sin desvirtuar su espíritu, ya que nunca puede considerarse, que ésta tienda, en defensa de aquéllos, que son su fin -en tanto integran el bien común- al favorecimiento de uno de los términos de la relación jurídica, lo que sucedería cuando el iniciador de la acción de repetición hubiese trasladado el gravamen a los precios de sus productos en aplicación de fenómenos que aunque de índole no jurídico económicos no pueden dejar de ser considerados por aquellos que buscan servir a la justicia (“Ford Motor Argentina S.A. s/ apelación”, Fallos: 306:1401, disidencia del Dr. Carlos S. Fayt).

Por lo tanto, la repetición intentada en autos no puede proceder, en virtud de que no se ha acreditado un presupuesto básico de esta acción, teniendo en cuenta que la firma actora en esta litis trata de repetir un tributo que por su especial naturaleza se traslada a un tercero. Y al no haber probado haber soportado el peso económico del tributo, de prosperar su recurso del modo requerido en autos estaría obteniendo un beneficio indebido.

Todo ello, interpretando el instituto de un modo absolutamente justo y razonable, y con el fin de no concluir en un resultado disvalioso, siempre deberá exigirse la prueba del empobrecimiento cuando un sujeto intente repetir un tributo que ingresó en forma indebida o sin causa, aunque en cada caso habrá que determinar y ponderar las circunstancias que lo rodean para descubrir si ellas permiten considerarlo debidamente acreditado (confr. Laspina, Esteban: “La acción de repetición de tributos. Algunas reflexiones en torno al requisito del empobrecimiento”, Rev. Jurisprudencia Santafesina”), lo que en el caso no acontece.

Por ende, con arreglo a señera jurisprudencia del Alto Tribunal, sólo cabe autorizar la devolución emergente de la repetición intentada cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable, y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces por distintas vías, lo cual es contrario a la buena fe, criterio que reposa en una clara regla ético-jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido (doctrina de Fallos: 287:79; "SA Mellor Goodwin C.I. y F.").

A la cuarta cuestión: ¿Puede existir traslación del tributo y daño al contribuyente por reducción de su rentabilidad?

XXV.- Que toda empresa que trasladara el precio del tributo declarado inválido a terceros, en el hipotético supuesto que esa acción la hubiera perjudicado económicamente, por reducción de utilidades -en virtud del

aumento de un costo de producción derivado de un tributo inconstitucional que pudiera presumiblemente haber incidido sobre sus ventas finales-, tiene siempre derecho a ejercitar la acción genérica de daños y perjuicios contra el Estado Nacional, en otro proceso judicial, debiendo contarse el término prescriptivo a partir que la sentencia que declare su invalidez constitucional quede firme y haya pasado en autoridad de cosa juzgada.

En efecto, si la Administración responde por sus actos lícitos cuando estos producen un daño especial, con más razón debe hacerlo cuando ese daño se origina en la actividad pública estatal de establecer y exigir tributos sin causa constitucional (confr. Corti, Aristides: “Repensando el instituto de la repetición de impuestos”, La Ley 2005-A, págs. 1169 y sig.), pues jamás debe tolerarse jurídicamente la conducta cuasi-legislativa de dictar normas inconstitucionales en pugna con el principio de legalidad, en razón de su manifiesta ilicitud.

A la quinta cuestión: ¿Qué destino se le debe dar al importe del tributo declarado inválido por resultar inconstitucional?

XXVI.- Que el caso bajo análisis presenta ciertamente características singulares, al menos en cuanto a su tratamiento jurisprudencial, en materia aduanera.

Y es propia de tales situaciones la obligación de los jueces de ponderar con mayor rigor la aplicación de los principios jurídicos pertinentes, a fin de no incurrir, con daño para la justicia, en una aplicación sólo mecánica de esos propios principios (confr. doctrina de Fallos 238:550 y sus citas), evitando reducir las normas jurídicas a una forma meramente abstracta, carente de contenido sustancial.

Por un lado, de hacerse lugar al recurso del modo solicitado en el líbelo inicial, este Tribunal estaría configurando una hipótesis de enriquecimiento sin causa por parte de la firma actora, pues obtendría del Estado un dinero que presumiblemente -con una alta dosis de probabilidad- ya obtuvo de un tercero.

Por el otro, de rechazarse ese mismo recurso “in totum”, también se estaría generando un enriquecimiento sin causa, pero en cabeza del Estado Nacional; aunque éste nunca debiera revestir, de acuerdo a destacada doctrina (Duverger, Maurice: "Hacienda Pública", Ed. Bosch, Barcelona, 1968, págs. 35/6; entre otros), un mero carácter de recaudador de tributos, sino que también los debe redistribuir en debida forma, esto es, el impuesto mal cobrado debe “volver” -en definitiva- a la sociedad a través de una adecuada distribución del gasto público; siempre evitando las penosas filtraciones generadas por la trama de la corrupción, que es uno de los males endémicos que inveteradamente viene azotando al país, sin distinción de signos políticos ni partidarios.

No obstante ese loable fin, tampoco se le debe conceder al Estado un Bill de Indemnidad o un tipo especial de inmunidad recaudatoria, en aras a un hipotético beneficio o progreso de toda la comunidad, que no se ajuste al orden jurídico vigente ni a los valores *supra* referenciados.

Se trata, pues, de la valoración comparativa de dos intereses jurídicamente protegidos, con el fin de salvaguardar en la mejor forma posible a ambos, dentro de los criterios axiológicos que surgen del mismo orden jurídico.

Por ende, la cuestión radica en valorar y justipreciar ambos derechos en las especiales circunstancias de la causa aduanera, como así también en el conjunto orgánico del ordenamiento jurídico.

XXVII.- Que el quid del problema reside, entonces, en optar por una interpretación meramente teórica, literal y rígida de la ley que se desinterese del aspecto axiológico de sus resultados prácticos concretos o por una que contemple las particularidades del caso, el orden jurídico en su armónica totalidad, los fines que la ley persigue, los principios fundamentales del derecho, las garantías y derechos constitucionales y el logro de resultados

concretos jurídicamente valiosos.

En efecto, a los fines de resolver dichas particularidades de matriz ontológica, las normas específicas que rigen el instituto de la repetición de tributos deben ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos, t. 255, p. 360; t. 258, p. 75; t. 281, p. 146; causa "Mary Quant Cosmetics Limited c. Roberto L. Salvarezza" del 31 de julio de 1980).

Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo, toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia en el sistema en que está engarzada la norma (Fallos, t. 234, p. 482).

Máxime cuando la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (confr. doctrina de la Corte Suprema in re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros)

XXVIII.- Que, en efecto, la misión judicial no se agota la consideración indeliberada de la letra de la ley. En primer término porque, sin mengua de ella, es ineludible función de los jueces, en cuanto órganos de aplicación del ordenamiento jurídico vigente, establecer el sentido jurídico de la ley como distinto de su acepción semántica o vulgar -confr. Fallos: 144:129; 241:227; entre muchos otros-.

Y también porque los jueces, en cuanto ministros de la ley y servidores del derecho, para lograr la efectiva realización de la justicia, ésta puede alcanzarse con decisiones positivamente valiosas, derivadas razonadamente del ordenamiento jurídico vigente -confr. Fallos 236:27; 238:550; 243:80; entre otros- en su conjunto, incluso en los principios que lo integran, en la decisión de un caso concreto.

Porque tales sentencias, que pueden y obviamente deben respetar la voluntad legislativa, precisamente ocurren en complemento de ella, en la tarea común que une a legisladores y jueces (confr. CSJN in re “Manzanares, Juan Carlos s/ su adopción”, del 8 de febrero de 1961), que traduce una incesante búsqueda de soluciones adecuadas para la realización de los derechos de todos los ciudadanos.

XXIX.- Que, por su parte, a los fines enunciados no debe pasarse por alto que mediante la ley 27.519, se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2022 la Emergencia Alimentaria Nacional dispuesta por el decreto del Poder Ejecutivo Nacional Nº 108/2002.

Bajo este esquema, los artículos 2 y 3 de la referida ley establecen que concierne al Estado Nacional garantizar, en forma permanente y de manera prioritaria, el derecho a la alimentación y a la seguridad alimentaria y nutricional de la población de nuestro país, según lo establece la ley 25.724 que creó el Programa de Alimentación y Nutrición Nacional; y que el Derecho Humano a una alimentación adecuada es asumido como Política de Estado.

Asimismo, y conforme lo establecido en los diversos instrumentos internacionales de Derechos Humanos, que ostentan, de acuerdo a la expresa referencia efectuada por el suscripto al tratar la primera cuestión, indudable

jerarquía constitucional, en los claros términos del artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, resulta prioritario hacer efectivo el derecho a una alimentación de calidad, en especial en aquellas personas de menores recursos que no poseen los recursos económicos necesarios.

Siguiendo tales postulados humanitarios, el Gobiernos Nacional ha recientemente creado, mediante la Resolución Nro. 8/2020 del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación (B.O. 13/1/2020), el PLAN NACIONAL "ARGENTINA CONTRA EL HAMBRE", cuyo objetivo general es garantizar la seguridad y soberanía alimentaria de toda la población y familias argentinas, con especial atención en los sectores de mayor vulnerabilidad económica y social.

XXX.- Que, a esta altura, resulta indudable señalar que todos y cada uno de los poderes políticos constituidos en el seno de la Constitución Nacional, venimos atravesando, desde antaño, una inocultable y permanente crisis de *legitimidad* en la realidad social, que divorcia nuestra función de la concreta percepción que sobre ella tienen gran parte de los habitantes de la Nación, quienes, en definitiva, debieran ser los únicos depositarios de los esfuerzos –y no de la falta de virtud- derivados del ejercicio de la misión republicana, de cualquiera de los tres Poderes.

Que la Justicia en su conjunto -*se debe considerar al Tribunal Fiscal de la Nación, en virtud de tarea que desempeña, que no es otra que dictar sentencias de contenido tributario -aduaneras e impositivas- de acuerdo a los cánones que emanan del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, como parte integrante de la misma, aunque formalmente no revista, al menos por el momento, en la estructura orgánica del Poder Judicial de la Nación*- no es ajena a ese nivel general de percepción, más allá que en la mayoría de las ocasiones la misma puede llegar a ser -en tanto no es más que una percepción y no una declaración- sesgada, parcial e injusta, pero que ciertamente compromete la propia imagen del Estado Nacional.

Por ello, a los fines de neutralizarla, y empezar a hacer de la Justicia una virtud al servicio de la verdad, todos los jueces de la República, tanto de jurisdicción nacional como provincial, como así también los de este Tribunal Fiscal de la Nación, debemos cumplir con el irrenunciable principio ético de ejemplaridad al resolver con fuerza de verdad legal -que es exigible a todos los ciudadanos, pero en especial a quienes se desempeñan en cargos financiados por el presupuesto público-, más aun cuando las garantías de imparcialidad e independencia que indudablemente ostentamos no han sido instituidas sólo en nuestro beneficio, sino fundamentalmente de los justiciables (confr. Sala F, in re "Aseguradora de Crèditos y Garantías S.A. (Expte. Nro. 15.598-A) del 5 de diciembre de 201, voto minoritario del suscripto).

Por lo tanto, ante circunstancias de excepción como la debatida en autos, la sentencia debe necesariamente traspasar el rígido marco teórico que usualmente la contiene, los apreciables intereses jurídicos de la firma actora (que es una de las principales empresas de su rubro en el país, subsidiaria de Bunge Limited, reconocida Compañía global de agronegocios, alimentos y energía, con operaciones en todo el mundo) y de la parte demandada (Dirección General de Aduanas, una de cuyas funciones principales -no la única ni la más importante- es aquella vinculada a la recaudación) y la esfera propia y normal de toda actuación jurisdiccional-judicial, *para poder alcanzar una solución objetivamente justa y razonable,* que además, en tanto la propia índole del pleito lo autoriza, permita al Estado argentino cumplir con sus impostergables compromisos humanitarios; debiendo optarse en la litis, por aquél régimen detallado en el Considerando XXIX del presente decisorio, en atención a la singular naturaleza del asunto, como así también de las partes involucradas y el monto del litigio, que no resulta significativo para ninguna de ellas.

En efecto, como indispensable condición de validez de cualquier precepto constitucional, no debe entenderse a la

Lucha contra el Hambre como un mero programa de gobierno sino como un verdadero plan de acción que debe comprometernos ineludiblemente a todos, gobernantes y gobernados; y, entre los primeros, a la totalidad de los poderes del Estado: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, más el Ministerio Público como órgano extra-poder en la Constitución vigente.

En el caso concreto, de los propios términos de la referida Resolución Nro. 8/2020 del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación se desprende, sin hesitaciones, que la misma constituye una verdadera *Política de Estado*, por lo que TODOS los servidores públicos, incluidos los JUECES, sin cómodas ni formales exclusiones -que en el supuesto judicial no serían propias de jueces activistas de la justicia y la Constitución, sino de meros espectadores ante el tránsito de normas inconstitucionales, de acuerdo a la excelsa visión que siempre guió la pluma del maestro Arístides Corti, hoy más vigente que nunca- deben contribuir con tal urgente cometido, en el marco propio de sus respectivas competencias.

Y, en tal orden de ideales, siempre deben tender a adoptar, cuando la naturaleza de la sentencia a dictar lo permita, medidas positivas para reducir las desventajas estructurales, dando trato preferente y apropiado a las personas más vulnerables socialmente, a fin de conseguir los objetivos de la plena realización e igualdad dentro de la sociedad para todas ellas, logro que jamás podrán alcanzar si no se encuentran satisfechas sus necesidades básicas y mínimas, que resultan inherentes a su condición de seres humanos.

Por lo demás, tal obligación no se lograría en plenitud, ni tampoco alcanzaría para desvirtuar la *supra* referida crisis de legitimidad (uno de cuyos aspectos sustanciales está constituido por el destino que se otorga al producto derivado de la recaudación de los tributos) de resolverse como siempre se lo ha hecho en el supuesto de rechazo de las demandas de contenido aduanero e impositivo interpuestas por los contribuyentes, pues el monto del tributo inconstitucional va a permanecer incólume en el rubro “Rentas Generales”.

Por ello, en el marco de un Estado Constitucional de Derecho con Justicia Social, con especial énfasis en parámetros de equidad y justicia, resulta ajustado a derecho ordenar que el Estado Nacional, dentro de los 10 (diez) días de quedar firme la presente resolución, deberá transferir la suma reclamada en autos por Bunge Argentina S.A., con más los intereses correspondientes, a la partida presupuestaria correspondiente al Plan Nacional “Argentina contra el Hambre”, para ser distribuida en modo urgente, de acuerdo a los fines enunciados en la Resolución Nro. 8/2020 del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación

XXXI.- Que, por lo demás, no se trata en el caso de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a su espíritu, a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que éstos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la misión -SUBLIME- de administrar justicia (doctr. de Fallos citados en los consids. 2° y 7° y Fallos, t. 234, p. 482)

XXXII.- Que, por último, de resolverse el presente caso siguiendo los postulados usualmente utilizados para los supuestos de admisión y rechazo de las pretensiones de las partes, la decisión tampoco se encontraría en armonía con uno de los principios señeros de nuestra Constitución Nacional y del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, como es el de la justicia social, que ya estaba presente en nuestra Constitución Nacional desde sus

mismos orígenes, al expresar ésta, como su objetivo preeminente, el logro del “Bienestar General” (Fallos: 293:26, considerando 31), esto es, “las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme con su excelsa dignidad” (ídem; asimismo: Fallos: 289:430).

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, ***VOTO*** por:

I.- Declarar la invalidez de la Resolución Nro. 369/2007, dictada por el entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación, con fecha 7 de noviembre de 2007.

II.- Revocar la Resolución N° 199/15 (SDG OAI) apelada en autos.

III.- Las costas se distribuyen en el orden causado, atento el modo en que se decide y las dificultades de la cuestión sometida a examen del Tribunal (conf. arts. 1163, 2° párrafo del Código Aduanero y 68, 2° parte del C.P.C.C.N.)

IV.- Ordenar al Estado Nacional que dentro de los 10 (diez) días de quedar firme la presente sentencia, deberá transferir la suma reclamada en autos por Bunge Argentina S.A., con más los intereses correspondientes, a la partida presupuestaria correspondiente al Plan Nacional “Argentina contra el Hambre”, para ser distribuida en modo urgente, de acuerdo a los fines enunciados en la Resolución Nro. 8/2020 del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

V.- Notificar la sentencia, considerando el alcance fijado en el Considerando XXX del presente voto, al Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, a sus efectos.

El Dr. González Palazzo dijo:

En primer lugar, me adhiero a los fundamentos que dan razón a la propuesta del Dr. Garbarino en tanto declara la invalidez de la Resolución N°369/2007 dictada por el entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación el 7 de noviembre de 2007 y, consecuentemente revoca la Resolución N°199/15 (SDG OAI) apelada en la especie.

Dicho ello, habré de formular mis diferencias con el alcance propuesto por el Dr. Garbarino en los puntos IV y V de su voto, pues teniendo en cuenta la naturaleza del régimen de exportación en trato, el incuestionado rol de la recurrente como documentante de la operación, el contexto de la repetición impetrada y todo lo sustanciado hasta esta sentencia, la novación -en esta instancia de decisión- extra petita esbozada por mi colega de grado se advierte –en tanto se funda en una mera conjetura y en hechos indiscutidos en el entuerto- como procesalmente incongruente, ergo es desacertada y consecuentemente, improcedente.

Thomas Hobbes utilizando el brocardo *neminem esse oportet sapientorem legibus* (“nadie debiera ser a partir de su razón privada más sabio que el derecho, el cual es la perfección de la razón”), sentó bases de razonabilidad en la trascendencia de la misión jurisdiccional, el cual debe erigirse ciñéndolo a la Ley sin dejar de ponderar los principios y los valores jurídicos ni prescindir de los agravios vertidos por las partes requirentes del servicio de justicia y los elementos aportados que constituyen su plexo probatorio. (Hobbes, Thomas, A Dialogue between a Philosopher & a Student of the Common Laws of England, Chicago, The University of Chicago Press, 1971, pag.55-https://oll.libertyfund.org/titles/hobbes-the-english-works-vol-vi-dialogue-beh emoth-rhetoric)

Los principios rectores del derecho existen para dotar de previsibilidad y razonabilidad a la decisión judicial y así –divorciándolo de los pareceres de sus operadores-, consolidar la seguridad jurídica que requiere nuestro tan

cuestionado sistema de justicia.

Por ello, voto por:

1 Declarar la invalidez de la Resolución N°369/2007 dictada por el entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación el 7 de noviembre de 2007.

2 Revocar la Resolución N°199/15 (SDG OAI) apelada en la especie haciendo lugar a la repetición intentada por la actora.

3. Costas por su orden en razón de la complejidad de la cuestión traída a debate.

4. Ordenar a la DGA que practique liquidación en los términos de lo establecido en el art.1166 del C.A.

En consideración a los votos que anteceden y habida cuenta que no se ha alcanzado una solución mayoritaria para definir el litigio en los términos del artículo 1162 del Código Aduanero, corresponde que la causa retorne a la Vocalía de la 18° Nominación, a sus efectos.

El Dr. Licht dijo:

Atento el resultado de la votación, frente a una situación de excepción como la que se verifica en el sub lite, dada la imposibilidad de conformar un voto mayoritario, toda vez que los vocales que declaran la invalidez de la Resolución N° 369/2007, no acuerdan sobre las consecuencias de esa decisión, debe procederse a resolverse escindiendo esa cuestión (Fallos: 322:1100 y 324:1414), pues no existe otro modo de proceder legalmente para lograr una mayoría que resuelva la cuestión planteada.

Bajo tal comprensión, considero que, con arreglo a lo decidido por mis colegas en orden a la invalidez del ejercicio de las facultades reglamentarias, acuerdo con la postura del doctor González Palazzo respecto que corresponde devolver los montos pagados por la demandante sin exigir la prueba de la no traslación. Sin entrar a considerar el acierto de esa tesitura, debe estarse a la doctrina recientemente establecida por la Corte Suprema en el precedente: “Asociación de Bancos de la Argentina y otros c/ Misiones, Provincia de y otro s/ acción de repetición y declarativa de inconstitucionalidad", del 11 de noviembre de 2014.

En consecuente, frente a la inconstitucionalidad de la disposición legal que constituyó la causa fuente de la obligación tributaria puesta en cuestión, la demanda de repetición debe prosperar, a cuyos efectos, ha de tenerse presente que no resulta controvertido que la demandante ha realizado los pagos exigidos por la reglamentación aplicable.

Por ello, adhiero al punto N° 4 del voto del doctor Christian M. González Palazzo.

Por todo lo expuesto y en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la invalidez de la Resolución Nro. 369/2007, dictada por el entonces Ministerio de Economía y Producción de la Nación, con fecha 7 de noviembre de 2007.

2.- Revocar la Resolución N° 199/15 (SDG OAI) apelada en autos.

3.- Las costas se distribuyen en el orden causado, atento el modo en que se decide y las dificultades de la cuestión sometida a examen del Tribunal (conf. arts. 1163, 2° párrafo del Código Aduanero y 68, 2° parte

del C.P.C.C.N.).

4.- Ordenar a la DGA que practique liquidación en los términos de lo establecido en el art.1166 del C.A.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel Nathan Licht (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.04 19:11:13 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.07 15:38:35 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.07 15:51:32 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.07 15:51:33 -03:00