República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-113676886-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Octubre de 2022

Referencia: EX-2019-98947038-APN-SGASAD#TFN COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **"COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación", EX-2019-98947038-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- La firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. interpuso recurso de apelación, contra la Resolución Nº 2019-42-E-AFIP-SDGOAM (AD CAMP), por medio de la cual se rechazó el pedido de repetición de los derechos de exportación abonados en relación a la destinación aduanera de exportación a consumo N° 08 008 EC01 007111 F (Cargo Nº 21/2008). Señala que la controversia tiene origen en la Resolución ONCCA Nº 1487/08 mediante la cual se informó a la Aduana que, en los términos del art. 1 de la Ley 26.351, el exportador no había demostrado la adquisición o tenencia de la mercadería a exportar y, en consecuencia, procedió a gravarla con una alícuota superior a la existente al momento de registrarse la DJVE. Relata que contra dicha resolución interpuso recurso de reconsideración, que fue rechazado mediante la Resolución Nº 2463/09 y luego, demanda judicial y una medida cautelar anticipada que le fue concedida. Acompaña la sentencia firme dictada por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que declaró la nulidad de las resoluciones ONCCA Nº 1487/09 y 2463/09. Recuerda que el Cargo Nº 76/2018 -entre otros- fue impugnado y, cuando el procedimiento de impugnación no estaba aún no estaba resuelto, la firma procedió al pago bajo protesto del capital intimado, promoviendo luego el reclamo de repetición, que fuera denegado por la Aduana de Campana con fundamento en lo dispuesto en el art. 1069, inc. b).1, en la Resolución aquí apelada. No comparte la postura de la autoridad aduanera y entiende que la controversia ha sido resuelta por la Justicia al concluir que las Resoluciones ONCCA resultan nulas. Se refiere a la tasa de interés aplicable a los reclamos de repetición, solicitando se aplique la tasa de interés prevista en la Comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federa y solicita se revoque la resolución apelada haciendo lugar a la repetición incoada, con costas.

II.- Mediante IF-2020-69404479-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Se refiere en primer lugar a lo expuesto por el Subdirector de la Subdirección Técnico Legal Aduanera en la Nota Nº 1057/2018 (SDG TLA). Relata que en ese marco, el juez administrativo resolvió el rechazo de la devolución intentada en aplicación del art. 1.069, inc. b) ap. 1 del C.A.. Entiende que el procedimiento de repetición incoado de forma posterior a la impugnación y pago del Cargo, da lugar a la duplicidad de procedimientos administrativos

respecto de un mismo objeto. Resalta que la vía de la repetición, elegida por la recurrente, resulta improcedente toda vez que intenta reinsertar una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante el procedimiento de impugnación que se encuentra en pleno trámite. Cita jurisprudencia. Subsidiariamente y para el caso en que se haga lugar a la repetición pretendida, solicita la aplicación del fallo "Cencosud S.A.". Desconoce los montos reclamados por la contraria, la actualización pretendida y la tasa de interés que considera aplicable. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal y solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.

III.- La Actuación Nº 17114-6270-2016 se inicia a fs. 1/8vta. con la solicitud de repetición interpuesta por COFCO ARGENTINA S.A. (ex NOBLE ARGENTINA S.A.) el 08/09/2016 ante la Aduana de Campana. A fs. 14/16vta. obra copia de la presentación de NOBLE ARGENTINA S.A. del 28/09/2011 solicitando se emita LMAN por el monto de capital correspondiente al Cargo Nº 21/2008, informando que interpuso demanda contenciosa de nulidad contra la resolución ONCCA Nº 2463/09. A fs. 17 obra Comprobante de Pago VEP (Liquidación Nº 11008LMAN060604W) por $ 7.643.176,20 correspondiente al P.E. Nº 08 008 EC01 007111 F. A fs. ref. 22/23vta. el 22/05/2018 se presenta COFCO ARGENTINA S.A. poniendo en conocimiento que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal dictó sentencia declarando la nulidad de las Resoluciones ONCCA Nº 1487/08 y 2463/09, acompañando copias de la misma y solicitando pronto despacho de las actuaciones. A fs. 39/41 obra copia de la sentencia del 09/08/2018 dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "COFCO ARGENTINA S.A. C/DGA S/RECURSO DE AMPARO", expte 39.168-A. A fs. 43 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 45 se solicita a la Sec. Económica Financiera (AD CAMP) que certifique los pagos efectuados, obrando a fs. 46/51 impresiones de pantalla solicitadas. A fs. 52 mediante Nota Nº 1122/18 (IS) se indica que corresponde repetir los derechos de importación abonados por la suma de US$ 1.817.640 al tipo de cambio $/US$ 4,205 siendo así $7.643.176,20. A fs. 55/57 obra Dictámen Nº 60/2019 (SESU AD CAMP). A fs. 61 se informa que el procedimiento de impugnación tramita en la actuación Nº 12574-3844-2008 y se encuentra en trámite. A fs. 62/63 se agrega copia de la Nota Nº 1057/18 (SDG TLA). A fs. 64/65 obra el Dictamen Nº 19/2019 (SECTOR JURIDICO CAMPANA - DE ACJI). A fs. 81/83 se dicta la Resolución Nº RESOL-2019-42-E-AFIP-SDGOAM, apelada en autos.

La Actuación Nº 12574-3844-2008 -solicitada a la Vocalía de la 21ª Nominación de la Sala "G" "ad effectum videndi"-, se inicia a fs. 1/25 con la impugnación presentada por NOBLE ARGENTINA S.A. contra el Cargo Nº 21/2008 entre otros, a fs. 95 obra agregado Comprobante de pago de liquidación manual Nº 11008LMAN060604W por la suma de $7.643.176,20 (US$ 1.817.640, T.C. 4,2050). En la Actuación Nº 12647-438-2008 obra a fs. ref. 133 carpeta del P.E. Nº 08 008 EC01 007111 F de donde surge que la DJVE registrada correspondiente es la Nº 07 001 DJVE 004246 V (oficializada el 28/09/2007) y la fecha de cierre de venta el 26/09/2007.

IV.- Que, cerrado el período probatorio se ponen los autos para alegar, el alegato presentado por la actora obra en el IF-2022-100235585-APN-DTD#JGM y el alegato presentado por el Fisco en el IF-2022-100400997-APNDTD#JGM. Mediante IF2022-111743975-APN-TFN#MEC la Sala "G" los pasa a sentencia.

V.- La cuestión planteada, en primer lugar, afinca en resolver si, iniciado el procedimiento de impugnación, el pago efectuado a posterioridad por el contribuyente, lleva implícito la inadmisibilidad de iniciar una acción de repetición.

Como subyace, la cuestión suscita tensiones entre diferentes intereses constitucionales. De un lado, es claro el propósito legislativo de impedir que se difiera en el tiempo, el sentido de una relación jurídica cuyos alcances fueron objeto de discusión en la vía impugnatoria. De otro lado, la relevancia de la verdad jurídica objetiva y la posibilidad de dejar sin efecto un acto administrativo cuya conformación está viciada. Si bien es cierto que teóricamente un acto firme y consentido da lugar a la cosa juzgada administrativa, del mismo modo cabe poner de relieve que es deber de la autoridad administrativa revocar de oficio los actos administrativos nulos de nulidad absoluta cuando no afectan derechos subjetivos.

En las condiciones señaladas, encuentro que la cuestión planteada no encuentra su cauce en una interpretación meramente literal de las disposiciones del código. Al respecto, es pertinente hacer notar que existen situaciones en los que

para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento vigente no es posible decidir bajo la técnica de la subsunción, sino que el arte de hacer justicia suscita la necesidad imperiosa de resolver los casos bajo la técnica de la ponderación.

En efecto, en el sub examine, incumbe realizar una ponderación de la situación que no se agote en la aplicación mecánica de la norma y, en su lugar, atienda a la plena vigencia efectiva de los grandes principios del derecho, porque se ha visto que la atmósfera judicial se turba si los justiciables no perciben que practicar el arte de la justicia no es hacerlo sino con atención en los valores superiores. En relación con ello, se percibe la imperiosa necesidad de que se emitan decisiones justas por sobre la teorías puras del proceso. El cielo irradia contención y calidez cuando los jueces son consecuentes de que no son meramente la boca de la ley y advierten que su tarea va más allá de subsumir los hechos en normas legales y desarrollan una labor de ponderación que involucra el examen de los valores comprometidos en la causa sujeta a juzgamiento[1], habida cuenta de que si existe una magistratura empoderadora de los valores superiores, los poderes heurísticos de los magistrados brotan más allá de los mecanismos legislados para satisfacerla y se devuelve la justicia requerida por el caso[2]. En definitiva, sucede que en la tarea de establecer el correcto sentido de las normas, debe tomarse plena conciencia que el pilar fundamental sobre el que se asienta el ordenamiento jurídico es el reconocimiento perenne de la dignidad de la persona. A la sazón no cabe duda que el reconocimiento de la persona obliga a llevar el análisis más allá de la norma escrita puesto que la última ratio no reside en el derecho puesto sino en “el presupuesto”, motivo por el cual el derecho como fenómeno social y político de creación humana no es puro normativismo sino que lo trasciende.

En concordancia con lo expresado, frente a la concurrencia de normas de distintas huestes, no significa que deba elegirse para la decisión del caso la que confiera a primera vista la solución más beneficiosa para el administrado. Por el contrario, lo que subyace es que imperiosamente debe acudirse a la norma o interpretación razonable más extensiva, cuando se trata de reconocer situaciones protegidas por el ordenamiento e, inversamente, a la norma o a la interpretación razonable más restringida cuando se trata de establecer restricciones al ejercicio de derechos[3]. En consecuencia, no ha de resolverse solamente tomando en consideración la jerarquía de la norma, sino que ha de seleccionar la solución plausible que resulte en cada caso, para la persona humana, para su libertad y sus derechos, cualquiera sea la fuente que la suministre, ya sea interna o internacional[4]. En definitiva, se trata de un criterio irradiante que informa todo el sistema jurídico[5] y que opera con rango constitucional, en razón de su ubicación estratégica en el vértice del ordenamiento jurídico-constitucional, v. gr. artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

Por estas razones, a la hora precisa de resolver el dilema planteado en autos, ante la pugna de los principios de estabilidad y verdad jurídica objetiva, en el marco del conflicto de valores o intereses tratado, no encuentro motivo para dar por clausurada la discusión, si es que, en definitiva, también es conveniente para el interés público que el contribuyente anticipadamente cumpla con lo dispuesto en el acto administrativo y no espere la resolución definitiva en sede administrativa.

En ese sentido, la conclusión del acto administrativo de considerar que el contribuyente no debió pagar la deuda y continuar con el procedimiento impugnativo para mantener la expectativa del reconocimiento de su situación jurídica constituye una decisión de injustificado rigor formal y comporta una exégesis de las reglas aplicables contraria al principio in dubio pro actione rector en la materia, que vulnera la garantía constitucional de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional).

En efecto, la justificación de las decisiones judiciales, amén de su apoyatura en normas autoritativas sistémicas y en su respectiva eficacia social, depende principalmente de su corrección material o racional. No basta, en consecuencia, a diferencia de lo que ocurría en el positivismo legalista, sostener la validez de las decisiones judiciales en un análisis sistemático y formal. Reafirmando tales conceptos, la redacción del art. 1 del Título Preliminar respalda esta visión hermenéutica: «Los casos que este Código rige deben ser resueltos...». En consecuencia, queda claro que el centro del ordenamiento normativo es el caso, en torno al cual debe elaborarse la solución jurídica. En otras palabras, el caso forma parte activa del proceso de descubrimiento del derecho y no es materia sin vida a la cual se le impone una fórmula general

y abstracta.

Por lo señalado, entiendo que el rechazo de la solicitud de devolución con fundamento en lo dispuesto en el art. 1.069 del C.A., carece de fundamentos.

VI.- Con base en los hechos descriptos, corresponde ahora determinar si el pago de la diferencia tributaria pretendida por el Fisco Nacional con sustento en la ley 26.351 resulta ajustado a derecho. Adelanto que las disposiciones contenidas en la citada ley no pueden aplicarse en forma retroactiva a la operación de autos, por cuanto las ventas al exterior han sido concertadas y presentadas ante la autoridad de aplicación en los términos establecidos en la ley 21.453.

VII.- Téngase presente que la ley 21.453 ha innovado respecto de los aspectos temporales del hecho imponible aplicable a los derechos de exportación. De acuerdo con la ley mencionada, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías, resultan de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (art. 6).

VIII.- En las condiciones indicadas, no puede dejar de ponderarse que la norma fue aplicada durante más de tres décadas sin que generase controversia de ninguna especie relativa a su implementación con relación al orden general establecido en el Código Aduanero. En ese sentido, no debe obviarse que ante el rumor de un incremento significativo en los derechos que gravitan sobre el comercio exterior, las exportadoras concertaron y registraron ventas a los fines de mantener un statu quo frente a la legislación y sin necesariamente contar con la tenencia de la mercadería que habría de ser exportada.

IX.- Así las cosas, la respuesta estatal fue el dictado de la ley 26.351 (B.O 16/1/2008) mediante la ley cual se establece la necesidad de acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al cambio del incremento de la alícuota aplicable a los derechos de exportación. Asimismo se dispuso que, inclusive, quedaran alcanzadas por los cambios introducidos en el ordenamiento impositivo las declaraciones juradas de ventas al exterior que registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, no satisfagan los requisitos de tenencia y adquisición.

A su vez, la ley 26.351 fue reglamentada por el Decreto Nº 764/2008 (B.O. 12/05/2008) que dispuso que las operaciones alcanzadas por el art. 1 de la ley, serían aquellas oficializadas con posterioridad al 9/11/2007. En su correlato, se dictó la Resolución ONCCA Nº 1487/2008, fundamento del Cargo cuya repetición se solicita.

X.- En esa comprensión del asunto, encuentro que la reforma introducida por ley 26.351 resulta violatoria del principio de retroactividad, por cuanto al disponer el aumento de la alícuota aplicable, ninguna duda cabe de que modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente. En ese sentido, es elocuente que la exigencia incorporada por la reforma legislativa es sobreviniente e imprevisible para los responsables que declararon su posición impositiva al amparo de la ley 21.453, lesionando así derechos adquiridos y afectando la seguridad jurídica.

En materia aduanera, existen numerosos tratados internacionales a los que se encuentra subordinado el régimen tributario aplicable a las importaciones y exportaciones, tal y como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que establece como uno de los principios esenciales la irretroactividad de los derechos de Aduana. Asimismo, el Código Aduanero establece la irretroactividad de los tributos aduaneros en los arts. 637, 639, 726 y 728.

XI.- En efecto, una lectura discreta y razonable de la ley 21.453 no permite inferir que era conditio sine qua non para consolidar los efectos tributarios de la operación que los exportadores acreditasen fehacientemente la tenencia o la adquisición de los productos a ser exportados.

XII.- En ese marco conceptual es ostensible que la ley 26.351 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica, toda vez que si la responsable de la obligación tributaria decidió cerrar las ventas para exportación y registrarlas, no lo hizo siquiera en abuso de derecho, sino al amparo de un marco legal que se los permitía y reconocía las particularidades del sector involucrado. Téngase presente que quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y teniéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza. En tales circunstancias, el derecho no puede ser suprimido por una ley posterior sin agravio al derecho constitucional de propiedad. Nuestro Máximo Tribunal, ha reconocido que las leyes no puede afectar derechos constitucionales que se encuentran incorporados al patrimonio de los administrados, adquiridos al amparo de una legislación anterior (Fallos 157:103, 152:268, 234:753, 269:259, 299:132, 310:1961).

XIII.- Al respecto, procede recordar que la competencia legislativa no es omnímoda. La potestad tributaria debe ejercer con estricta sujeción a los principios y valores constitucionales que condicionan su ejercicio. Acorde con ese temperamento, el legislador no puede establecer leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos en el pasado. La prohibición de retroactividad de la ley tributaria hace al reconocimiento de la dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características, ya que garantiza a los potenciales destinatarios de la norma tributaria no sean sorprendidos por un aumento retroactivo de la carga tributaria. Inclusive la protección puede hacerse extensiva frente a modificaciones intempestivas que desconozcan la confianza legítima de los administrados en la estabilidad de las reglas aplicables al ejercicio de una actividad. Es que, en definitiva, el Estado no puede ejercer la potestad tributaria con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

XIV.- En ese orden de ideas, no desconozco que los derechos constitucionales no son absolutos y pueden ser reglamentados en las condiciones de su ejercicio para satisfacer situaciones de interés público. No obstante, la ductilidad que pudiera exhibir su reglamentación en aras a la satisfacción de una situación de interés público no puede llegar al extremo de erosionar su núcleo duro, ya que el Estado no puede transformar en objeto a la persona con el propósito de resolver una situación de calamidad. Efectivamente, una medida impositiva podría resultar ilegítima aun encontrándose en condiciones de sortear un escrutinio estricto de razonabilidad, si es que en el caso en concreto exhibe posibilidad de afectar el núcleo duro de los derechos fundamentales de los particulares.

XV.- En tal comprensión del tema, recogiendo la experiencia del caso alemán como el español, se advierte que el contenido esencial de los derechos constitucionales ofrece una limitación a la discrecionalidad del legislador ordinario. Esto es especialmente claro en nuestra Constitución, ya que que el principio de razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 — importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Efectivamente existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.

XVI.- Asimismo, la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia. Por tanto, la depuración técnica de la garantía de un contenido esencial en los derechos fundamentales representa, pues, una cuestión de primera importancia para la determinación de la regulación razonable del derecho, por cuanto la libre configuración legislativa no se concibe bajo los términos de un legibus solutus.

XVII.- En definitiva, la prevención consignada no es otra cosa que el reducto último que compone la sustancia del Derecho. El Legislador no posee una potestad absoluta, ni arbitraria, sino que en su ejercicio, para elegir, concebir y desarrollar la ley con la que regula los distintos procesos debe someterse a límites. En virtud de principios doctrinarios y jurisprudenciales sobre la materia se tiene dicho que las limitaciones así introducidas no deben restringir o reducir los derechos de tal manera o en tal medida que se menoscabe su esencia misma.

XVIII.- Por las razones expresadas, encuentro que situación de marras debe encontrarse regida por la ley 21.453, toda vez que la aplicación de la ley 26351 importaría una afectación a la sustancia de los derechos constitucionales que amparan la situación del obligado frente al ejercicio de la potestad tributaria. Esto es así, habida cuenta de que la ley 26.351 no puede ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria[6], desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Resulta notorio que, en vez de aclarar el fin tenido en cuenta por la ley 21.453, por el contrario, lo desvirtúa, volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida con el registro de la DJVE) y privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al momento de cierre de la venta, por no cumplir con un nuevo requisito -que no estaba previsto en la ley anterior-.

XIX.- A mayor abundamiento, cabe consignar que, la Resoluciones ONCCA Nros. 1.487/2008 y 2.463/2009, que resultan el fundamento del Cargo cuya repetición se solicita y fue denegada mediante la decisión recurrida ante estos estrados[7], fueron nulificadas en sede judicial en autos "NOBLE ARGENTINA S.A. C/EN-ONCAA-RESOL 2463/09 S/PROCESO DE CONOCIMIENTO", expediente Nº 21.881/2009.

XX.- Por consiguiente, resulta procedente el pedido de devolución efectuado por la actora. En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, ha de ser devuelta en moneda nacional de conformidad con resuelto por la Corte Suprema en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA" C1242, XLIX, toda vez que los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos.

XXI.- En tales condiciones, respecto a la tasa de interés aplicable, resulta que las cuestiones fundamentales a resolver, serían: a) ¿es irrazonable la tasa de interés prevista en la legislación vigente para atender a la devolución de importes pagados indebidamente en conceptos de tributo?; b) admitiendo su irrazonabilidad puede el Tribunal Fiscal apartarse de la legislación vigente, atento la limitación de su competencia establecida en el artículo 1164 del Código Aduanero?

En cuanto a la primera cuestión, corresponde recordar que el artículo 811 y 812 del Código Aduanero no dispone la fórmula de cálculo de los intereses devengados a causa de importes indebidamente pagados en concepto de tributos. El marco legal aplicable delega en la Secretaria de Hacienda la reglamentación disponiéndose que no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. En esos términos no puede existir duda sobre la razón de la delegación impropia de las facultades legislativas a favor de la autoridad administrativa. Concretamente, tratándose de una materia que por su propia naturaleza demanda respuestas que deberán ajustarse a la coyuntura inflacionaria, va de suyo que al legislador nunca le será posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos. De tal modo, que bajo ningún aspecto podría juzgarse inválido que la definición quedase librada al arbitrio razonable del órgano ejecutivo. Sin embargo, si es contrario al espíritu por el que se delegó la facultad en ciernes que se disponga sin más un porcentaje fijo que desatiende de la realidad circundante. De allí se sigue que, mientras el legislador delegó a favor del ejecutivo la competencia para dotar de flexibilidad al sistema legal, el organismo administrativo perpetró que en todos los casos por venir se sufragará el 0,5 mensual de tasa de interés para los casos de repetición (Res. 841/10) sin atender al fenómeno inflacionario y desatiendo la finalidad resarcitoria de la institución bajo examen.

En ese orden de ideas, no descubro nada, sí advierto que hace a la razón humana que la organización jurídica impida la existencia de atribuciones jurídicas omnímodas[8].

Esa definición implica considerar que no es contrario al principio de división de poderes que los jueces examinen la razonabilidad con la que se conducen las autoridades.

En tales condiciones, será preciso subrayar – desde ahora y tal vez con mayor razón a partir de lo expuesto precedentemente- que, si el objeto de la virtud de la justicia consiste en dar en derecho a cada uno de los miembros de la

comunidad lo que le corresponde, va de suyo que la elección de preferencia no puede ser el fruto de una elección caprichosa o azarosa. En buena medida, en cuanto aquí resulta de específico interés, no puede dejar de hacerse notar que, acudiendo a aquellas razones, frente al caso difícil, el que no tiene solución subsumible en el marco jurídico preexistente, es inevitable el recurso a la solución pretoriana dado que corresponde hacer efectiva la tutela del derecho, dejando de lado la norma contraria a la justicia.

Sin perjuicio de la observación expuesta, no puede dejar de ponderarse que la decisión deberá explicitar una solución determinada mediante argumentos lógicos, siempre ajustados a los hechos y que deberán ser explicitados para someterlos al escrutinio público. En atención a ello, cabe afirmar que cuando Aristóteles exclama que el juez no ha de mirar a la ley, sino a la mente del legislador[9], en definitiva, está reclamando que resuelva el caso de la misma forma en que lo hubiera hecho un hombre justo[10]. Lo que sucede es que, frente al caso injusto, el juez se encuentra como el galeno que no encuentra remedio a la cura de su paciente, puesto que ha buscarla por todas las formas y métodos conocidos en su haber.

Al respecto, resulta correctísima la elucubración que sugiere discurrir sobre lo justo detrás de un velo de ignorancia que nos impide saber quiénes somos e identificarnos con nuestras circunstancias personales[11], ya que existe una diferencia evidente entre lo justo y lo preferible. Una enorme mayoría de decisiones responden al grado de preferencia de los sujetos y no está permitido a nadie sentenciar sobre las inclinaciones de los otro, pues se ha consignado más arriba que el juez debe ser deferente con el legislador siempre con el límite de que la decisión sea razonable[12]. Por ello, el control de razonabilidad es siempre de naturaleza objetiva, ya que el sentenciante debería encontrarse en condiciones de argumentar y convencer a cualquier audiencia sobre el hecho que su decisión es buena per sé para las personas[13]. Con respecto a esto, es preciso considerar, que no debe confundirse un juez activo, de otro que se arroga el rol de legislador[14].

En tales circunstancias, como se dijo, el derecho no puede agotarse en la norma, sino que es imperativa la necesidad de conocer otro tipo de razones que no proceden de la sanción positiva. De estas consideraciones surge que el punto esencial no es otro que hallar los argumentos idóneos para la justificación de la decisión jurídica[15]. Entonces la peculiar naturaleza el derecho obliga- en mi perspectiva- a tener en cuenta que las razones jurídicas no pueden articularse meramente sobre la base de los textos legales.

En ese orden de ideas, se insiste, no debe omitirse que el principio fundamental del derecho, del cual arranca toda regulación, es el respeto recíproco, el reconocimiento de la dignidad personal del otro y, a consecuencia de ello es imperativo atender a las particularidades y exigencias de los casos concretos. A raíz de ello, considero importante destacar que las soluciones jurídicas no suponen conceptos lineales o unívocos que dan lugar a una exégesis única, reglamentaria e inmodificable. La obra de los operadores jurídicas es consagrar la inteligencia que mejor asegure los objetivos del derecho en el caso en concreto. Como surge de todo lo expresado, vuelvo a advertir que, la prioridad de la actividad jurídica no radica en producir las palabras de la ley, sino que, el quid del asunto, es procurar la combinación de las distintas razones argumentales y ponderarlas prudencialmente[16]. Por ello, ya consigné que debe abandonarse el formalismo procedimental del positivismo jurídico y superar el mecanismo de subsunción a partir del reconocimiento de que los principios[17], a poco que se repare que, si un orden jurídico se propusiere la violación de los derechos o la injusticia, va de suyo que incurriría en una contradicción performativa[18].

Estas consideraciones son congruentes con la rehabilitación de la razón práctica como mecanismo de dilucidación de los casos jurídicos. Lo hasta aquí indicado es suficiente para dar cuenta que los casos pueden admitir, por regla general, varias soluciones posibles y que convierten al operador en un protagonista central y definitivo de la trama jurídica desarrollada en los casos concretos que requieren su autoridad decisoria[19].

En definitiva, lo que se colige es que no hay soluciones concluyentes, detalladas y tomadas “de antemano”, sino más bien un conjunto de datos que reclaman la mediación del operador para darles el sentido justo que se reclama[20].

Concebida la cuestión planteada en tales términos, no existe óbice para dar una respuesta jurídica que prescinda de lo dispuesto en la resolución cuestionada sin que resulte menester su declaración de inconstitucionalidad, toda vez que nada impide apelar a diferentes tipos de razones para dar forma a la justificación de la decisión adoptada[21]. De allí, justamente, la relevancia que tienen los principios generales del derecho en el pensamiento jurídico actual y la entronización del método principalista como método por excelencia en la determinación del régimen jurídico que gobierna el ejercicio de cualquier actividad jurídica. Esto aparece explicitado claramente en la referencia que hace la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuando explica que su misión es velar por la vigencia real y efectiva de los principios constitucionales por sobre la aplicación mecánica e indiscriminada de la norma[22]. Precisamente, lo anticipado, nos ayuda a discernir que la función judicial no agota su cometido en mantener la validez de una norma o invalidarla. Resulta elocuente que, al realizar el test de razonabilidad, los jueces pueden superar esa valla conceptual y transformar el derecho existente, procurando la búsqueda de la solución justa aplicable al caso.

En esa comprensión del asunto, cabe destacar que la rehabilitación de la razón práctica no condice con la propuesta de elucubrar un discurso jurídico a partir de la elaboración de reglas protocolares. El método pertinente para elaborar la respuesta adecuada no puede ser otro en el que la sustancia predomine sobre las formas. El camino correcto es, como lo enseñaba Aristóteles, el de la prudencia, madre y fundamento de todas las virtudes cardinales, como disposición verdadera y práctica respecto de lo que es bueno y malo para el individuo[23]. Es claro, al fin de cuentas, que el deber de obediencia al derecho está vinculado a una exigencia moral que perdura mientras el derecho sea un medio para preservar y promover la dignidad humana. Por ello ya no es de rigor la observancia que los jueces se postren ante la ley, dejen de lado la razón y apliquen sin más la letra de la ley so pretexto que dura lex, sed lex v máxime que el control de racionalidad encuentra su fundamento en un amplio abanico de normas constitucionales como ser los arts. 1º (sistema republicano), 17 (derecho de propiedad), 18 (debido proceso), 19 (principio de legalidad), 28 (principio de razonabilidad), 31 (supremacía constitucional), 33 (derecho innominado a contar con un derecho justificado racional) y en el mandato preambular de "afianzar la justicia". Asimismo, es importante traer a colación que el flamante Código Civil y Comercial se hace eco de la exigencia de un derecho racional al plasmar en su art.3° que el juez debe resolver los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción mediante una decisión razonablemente fundada.

En un pronunciamiento reciente, de fecha 20 de mayo de 2021, en los autos: “SHI, JINCHUI c/ MUNICIPALIDAD DE LA CIUDAD DE ARROYITO s/accion declarativa de inconstitucionalidad”[24], el juez Lorenzetti analizó ampliamente la naturaleza y posición de los principios generales del derecho en el ordenamiento jurídico, a raíz de una decisión en la que debía determinar la constitucionalidad de la ordenanza municipal denominada “Descanso Dominical del Trabajador” que prohibía a los supermercados de ese lugar abrir los días domingo. Explicó Lorenzetti la relevancia de comprender cómo ha de resolverse un caso en que el conflicto no refiere a reglas antagónicas entre sí, sino cuando colisionan principios, pues en el primer supuesto se debe decidir sin más aplicándose una de ellas, mientras que la aplicación de un principio no desplaza al otro, sino que lo precede conforme al juicio de ponderación en el caso concreto encontrando un punto de equilibrio. Como lo advierte el juez de la Corte, los principios son normas que establecen juicios de deber ser que receptan valores aspiracionales, de modo que su configuración normativa es, prima facie, inacabada y susceptible, por lo tanto, de ser completada, ya que un principio jurídico es un mandato destinado a lograr su máxima satisfacción de un modo compatible con otros principios competitivos que resulten aplicables en el mismo campo de argumentación. En las condiciones indicadas, advierte con suma sabiduría que cuando concurren a la solución del caso distintos principios, la tarea judicial consiste en establecer un diálogo entre ellas (arts. 1° y 2° del Código Civil y Comercial de la Nación), de modo que la interpretación sea coherente y armónica (Fallos: 186:170; 296:432), considerando las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (Fallos: 330:3098, disidencia de los jueces Lorenzetti y Zaffaroni). De lo que sigue que la existencia de diferentes reglas concurrentes obliga a una reconstrucción de la coherencia del sistema jurídico, a posteriori de la promulgación de cada una de ellas, lo que confiere a la sentencia el carácter de una norma jurídica de concretización de una argumentación razonable (art. 3 Código Civil y Comercial de la Nación).

En el mismo sentido, el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha mutado el sistema de fuentes (con

preponderancia de la Constitucional Nacional y normas convencionales), el particularismo aplicativo y del rol de los jueces como concretizadores y ponderadores de derechos que el Código debe garantizar, pero no estructurar, dejando pues los magistrados la mera función de meros subsumidores silogísticos de normas. En efecto, si bien al legislador se le presentan un abanico de opciones para determinar el marco jurídico imperante, no es menos cierto que el principio de razonabilidad exige que deba cuidarse especialmente que los preceptos mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante todo el lapso que dure su vigencia, de suerte que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la Constitución Nacional (Fallos: 316:3104; 328:566; 337:1464; 340:1480). El análisis de la cuestión requiere recordar que, si bien es cierto que en virtud del principio de separación de poderes que consagra nuestra organización constitucional, no es de competencia de los jueces determinar el modo de realización de los fines de una determinada institución jurídica, ya que esta atribución es propia de los poderes políticos, tampoco puede olvidarse que es competencia de la judicatura verificar que el ejercicio de las potestades se mantenga dentro de los límites de la garantía de razonabilidad y no avance sobre prohibiciones específicas contenidas en la Constitución. (Fallos: 317:126; 324:3345; 325:645, entre otros).

En las condiciones consignadas debe recordarse la jurisprudencia nacional en orden a que el control de constitucionalidad se practica respecto a lo "irrazonable, inicuo o arbitrario" (Fallos 340:1480) o se lo reconoce como un control "de la legalidad, razonabilidad y proporcionalidad" (Fallos 339:1077). Desde esa perspectiva, resulta elocuente que la racionalidad reclamada es aquella que puede demandarse a cualquier persona con sentido común, como bien dice el art. 54 del Código Modelo de Ética Judicial la que puede demandarse a un observador razonable.

En ese estado de cosas, al encontrarse asociado el derecho con la razón práctica, una sentencia podrá ser considerada arbitraria y contraria a la Constitución Nacional, en el caso de comprobarse que la decisión no satisface las exigencias intrínsecas que demanda la justicia. En consecuencia, bajo estas exigencias el derecho para ser válido debe estar precedido de una justificación racional y, por consiguiente, un contenido ético puesto que la moral consiste en obrar secundum rectam rationem". Al respecto se insiste que la jurisprudencia en materia de sentencia arbitraria es reveladora de lo comentado en cuanto invalida lo que resulta manifiesta y gravemente irracional, y ello no solo porque lo exige la Constitución, sino porque hay motivos raigales u ontológicos.

En atención a todo lo expresado, tengo para mí que el art. 3° de la resolución 314/2004 resulta irrazonable y, por consiguiente, inaplicable al caso de autos, en consideraciones del evidente contexto inflacionario que asecha a la economía nacional desde el año 2002 a la fecha. Cabe concluir entonces que una tasa de interés que desatiende la realidad implica un menoscabo manifiesto del derecho de propiedad y de la razón. No es posible que la autoridad administrativa reciba una competencia para hacer frente a situaciones contingentes y variables y termine defiendo la cuestión mediante la imposición de un criterio férreo que, a la postre, termina actuando como un mecanismo de financiación espurio mediante la imposición de un sacrificio especial a cargo del responsable que pago tributos indebidos.

No teniendo una norma de referencia, no pudiendo sustituirse la discrecionalidad del legislador, no cabe otro remedio que aplicar el máximo de la tasa prevista en la legislación aplicable, disponiéndose que se pague el doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales.

XXII.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y hacer lugar a la repetición de la suma de $7.643.176,20 a la que deberán adicionarse los intereses tomando como tasa aplicable el doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales, que deberán computarse desde el 08/09/2016 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

Por ello**, voto por:**

Revocar la Resolución Nº RESOL-2019-42-E-AFIP-ADGOAM y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos siete millones seiscientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis con veinte centavos ($ 7.643.176,20) a la que deberán adicionarse los intereses tomando como tasa aplicable el doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para

el descuento de documentos comerciales, que deberán computarse desde el 08/09/2016 -fecha de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que los hechos surgen claramente del relato que luce en el voto del distinguido vocal instructor.

Con respecto al análisis jurídico de la cuestión, doy aquí por reproducidos “mutatis mutandis” los conceptos del voto de la Dra. Cora Musso –a los que adherí – en el fallo dictado por la Sala E de esta Tribunal en 29/09/2017 en la causa caratulada: “Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFIA c/DGA s/recurso de apelación”, expte. N° 33.483-A.

En tal sentido, por economía procesal, resumo que discrepo con los razonamientos que se despliegan a partir del Considerando XXI – del voto del Dr. Licht, acerca de la forma de calcular los intereses aplicables a la suma a devolver, que –coincido- debe ser en pesos (conf. Considerando XX).

Al respecto, la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, “in re” Cencosud S.A. c/DGA s/apelación (causa TF 29735-A) C1242XLIX, ha agregado: “8°) Que, a mayor abundamiento, el art. 809 del Código Aduanero –que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana “devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos”. En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares”.

En consecuencia, a la suma reclamada, deberán adicionarse los intereses del art. 811 del C.A., que deberán computarse desde el 08/09/2016 –fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

Que en cuanto a las costas, adhiero a que corresponde imponérselas a la parte vencida, por el principio objetivo de la derrota.

Por lo expuesto, **voto por:**

1.- Revocar la Resolución N° RESOL-2019-42-E-AFIP-ADGOAM y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos siete millones seiscientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis con veinte centavos ($ 7.643.176,20), a la que deberán adicionarse los intereses del art. 811 del C.A. que deberán computarse desde el 08/09/2016 –fecha de la solicitud de repetición- hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la DGA que resulta vencida.-

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría**, SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución N° RESOL-2019-42-E-AFIP-ADGOAM y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos siete millones seiscientos cuarenta y tres mil ciento setenta y seis con veinte centavos ($ 7.643.176,20), a la que deberán adicionarse los intereses del art. 811 del C.A. que deberán computarse desde el 08/09/2016 –fecha de la solicitud de repetición- hasta la fecha del efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la DGA que resulta vencida.-

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y, oportunamente, archívese.

[1][1] Así por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el voto de Elena Highton de Nolasco, Juan Carlos Maqueda, Ricardo Lorenzetti y Horacio Rosatti, sentenció la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias sobre las jubilaciones y pensiones (artículos 23, inciso c; 79, inciso c; 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430). Lo hizo en el caso de María Isabel García, jubilada de la Caja de Jubilaciones y Pensiones de la Provincia de Entre Ríos, que en el año 2015, cuando contaba con 79 años de edad, promovió contra la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) una acción con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de la deducción del impuesto a las ganancias sobre su beneficio. Afirmó que padecía problemas de salud y que los descuentos en su beneficio oscilaban entre el 29,33% y el 31,94%. La Corte Suprema declare que el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser auto suficiente sin considerar los grupos que la Constitución protege de manera especial. Y en un salto de calidad, explicó que la sola utilización de la capacidad contributiva como parámetro para establecer impuestos a los jubilados y pensionados resulta insuficiente porque no toma en cuenta la vulnerabilidad de los jubilados que ampara la Constitución Nacional. Destacó la Corte que la falta de consideración por las autoridades de esta circunstancia coloca a los jubilados en una situación de notoria e injusta desventaja. Por todo ello, la Corte Suprema resolvió que el texto actual de la ley, redactado en un contexto histórico diferente, resulta insuficiente y contrario al nuevo mandato constitucional. Resolvió por lo tanto en que no puede retenerse ninguna suma por impuesto a las ganancias a la jubilación de la demandante hasta que el Congreso Nacional dicte una ley que exima a las jubilaciones de este impuesto, debiendo reintegrarse a la señora García los montos retenidos desde la interposición del reclamo.

[2] La historia da cuenta de ello con la implementación pretoriana de la acción de amparo cuando el 27 de diciembre de 1957, en el caso “Siri, Angel s/ recurso de hábeas corpus”, se dio vida a un remedio procesal de tramitación rápida y expeditiva, para tener el resguardo jurídico del Estado en todas las situaciones de violación o amenaza de violación, de todos los demás derechos que integran la libertad a los cuales no alcanza el beneficio del hábeas corpus. Con anterioridad al caso “Siri”, la Corte Suprema de Justicia –como es bien conocido– no había pronunciado resolución alguna que reconocieran la protección por la vía rápida y expeditiva –salvo en relación con la libertad individual– de los demás derechos y garantías constitucionales.

[3] [3] *Cfr. PINTO, Monica, El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos, ob. cit., p. 163. De la misma autora, Temas de derechos humanos, p. 81,Editores del Puerto, Buenos Aires, 1998.*

[4][4] *Cfr.* BIDART CAMPOS, Germán, *Tratado elemental de derecho constitucional argentino*, t. I-A, p. 390, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2000; en igual sentido del mismo autor véase, *Las fuentes del derecho constitucional y el principio pro homine*, ob. cit., p. 13.

[5] *Cfr. PINTO, Monica, El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos, ob. cit., p. 163.*

[6][6] Recordemos que ese recurso de técnica legislativa que a priori no exhibe posibilidades de ser censurado reviste trascendencia a los fines aclarar el sentido de una precedente y no son propiamente retroactivas, en la medida que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta. En estos casos, está permitido que se aplique en forma retroactiva, debido a su carácter meramente declarativo y a la ausencia de innovación en el sistema legal.

[7][7] Mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado de DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras indicadas no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada, en los términos de la Ley 26.351 y su Decreto Reglamentario Nº 764/2008

[8][8] Ello así, habida cuenta de que el poder estatal nace limitado por antonomasia en razón de sus fines. Efectivamente toda construcción jurídica racional no es más que una elucubración al servicio de la dignidad del ser humano. La necesidad de procurarla lleva a la formulación de principios, valores y normas jurídicas. Entre las más importantes reglas de un orden racional es la separación de funciones, lo que, no en vano, ha sido una elucubración contemporánea el reconocimiento de los derechos inherentes a las personas del que hizo gala el constitucionalismo occidental de los siglos XVII-XVIII.

[9][9] *Cfr.* ARISTÓTELES, Retórica, traducción de E. Ignacio Granero, Eudeba, Buenos Aires, 1966, 1374 b, p. 127).

[10] [1] *Cfr.* Gény, François, Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1919, t. II, p. 77.

[11][11] Por ejemplo, una ley que no respetase la propiedad privada y que permitiese el desapoderamiento de los bienes sin indemnización alguna cuando se superase un determinado umbral de riqueza podría ser considerada una buena decisión si a una persona le tocase ser el beneficiario de la medida y/o en sentido contrario podría reputarse perniciosa si ocupase un lugar de privilegio de la sociedad. Desde el punto de vista de una persona que desconoce si es rico y/o es pobre, la medida en sí misma debería considerar la irrazonable porque lleva ínsita a la destrucción de la riqueza y terminarían todos en una situación más precaria que la existente al momento de tomarse la decisión contraria al reconocimiento de la propiedad. Al ignorar nuestras circunstancias, podemos considerar más objetivamente cómo deberían operar las sociedades. Resulta claro que muchas cuestiones no admiten un acuerdo objetivo sobre lo que es bueno para el hombre. Existirán diferencias de criterios que son propias de la naturaleza humana, porque cada uno de nosotros es igualdad y diferente de los demás.

[12] Un emblemático exponente de esta aproximación es el caso "Cine Callao" (1960), en el cual se discutía la constitucionalidad de una reglamentación dictada a propósito de una ley que obligaba a la actora, explotadora de un cine, a adecuar sus instalaciones y contratar "números vivos" a fin de remediar el estado general de desocupación en el que se hallaban los trabajadores del espectáculo público. Enmarcado el caso como una medida de policía destinada a satisfacer el interés general de la sociedad, el Máximo Tribunal plasmó el estándar de revisión aplicable en tales circunstancias, cuando dijo:"13°) […] el análisis del mérito o eficacia de los medios arbitrados para alcanzar los fines propuestos, la cuestión de saber si debieron elegirse los de la ley 14.226 u otros procedimientos, son ajenos a la competencia de esta Corte, a la que sólo incumbe pronunciarse acerca de la razonabilidad de los medios elegidos por el Congreso, es decir, que sólo debe examinar si son o no proporcionados a los fines que el legislador se propuso conseguir y, en consecuencia, decidir si es o no admisible

la consiguiente restricción de los derechos individuales afectados […] el Tribunal nunca ha entendido que pueda sustituir su criterio de conveniencia o eficacia económica o social al del Congreso de la Nación, para pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes, sea de las que regulan trabajos, comercios o industrias con fines de policía, sea las que establecen impuestos o tasas… El examen y pronunciamiento judicial deben radicar, sin duda, en la conformidad que, de acuerdo a los arts. 28 y 31 de la Constitución Nacional, deben guardar con ella las leyes de la Nación".

[13] El fundamento de la inhibición en la consideración de cuestiones decididas por el legislador estriba en la incapacidad de hacer un juicio objetivo respecto de la decisión. En este punto, como bien sostiene la teoría del velo de la ignorancia, una forma indicada de testear si la solución es justa es hacerlo sin tener involucramiento alguno del beneficio y/o perjudicio derivado de la decisión. En suma, la idea ha estado presente en la filosofía moral al menos desde el siglo XVIII. El velo de la ignorancia es parte de una larga tradición de pensar en términos de un contrato social que incluye los escritos de Immanuel Kant , Thomas Hobbes , John Locke , Jean Jacques Rousseau y Thomas Jefferson . Los nombres modernos prominentes que se le atribuyen son John Harsanyi y John Rawls.

[14] Es lo que pasó una vez entrado el siglo veinte las doctrinas del laissez faire y del Estado neutral auspiciadas por los sectores de la libre empresa ya se habían adueñado de la Corte. En lo que pasó a la historia como la era Lochneriana, ese cuerpo de juristas leyó de las cláusulas del debido proceso de las enmiendas V y XIV una interdicción absoluta para cualquier intromisión en la libertad contractual, la que interpretó como una garantía fundamental virtualmente inquebrantable. En este período, el tribunal sistemáticamente declaró la inconstitucionalidad de leyes progresistas que buscaban regular las prácticas comerciales en varios de sus aspectos. Lochner v. New York (1905), fulminando una ley que fijaba horas máximas para el insalubre trabajo en panaderías, es el exponente más simbólico de este período.

[15]Efectivamente, una teoría jurídica realista, integral y satisfactoria reclama el abandono del paradigma positivista. Resulta elocuente que el conocimiento jurídico no puede poner su énfasis primario en la previsibilidad de la solución aplicable y hacer caso omiso a los fines del derecho. Efectivamente, en la circunstancia en que se observa el proceso de toma de decisiones jurídicas como una modalidad del razonamiento práctico, no se descuidan la importancia de los valores y los juicios de valor en la práctica decisional; pero, más allá de posiciones moralizantes se propone el consenso racional o la aceptación social de estos valores como fundamento último de los mismos. Al final de camino, el propósito último no radica en describir un estado de cosas o en contemplar objetos de contornos precisos, sino que consiste, por el contrario, en ordenar acciones u omisiones a personas o instituciones, en exigir comportamientos o restituciones de cosas concretas.

[16][16] *Cfr.* ALEXY, Robert, Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica, IV Jornadas Internacionales de Lógica e Informática Jurídicas, San Sebastián, 1998, pág. 139, disponible en http://www.biblioteca.org.ar/libros/141737.pdf.

[17][17] *Cfr.* ALEXY, Robert, Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica, IV Jornadas Internacionales de Lógica e Informática Jurídicas, San Sebastián, 1988. Para Robert Alexy, todos los conceptos del Derecho provienen de la interpretación y ponderación de tres elementos: a) legalidad conforme al ordenamiento, b) eficacia social y c) corrección material. Por ello, procura una concepción superadora entre positivismo y naturalismo y desde esa perspectiva, sostiene que la necesidad de combinar lo legal y lo correcto en el marco de un sistema jurídico. Enuncia, por tanto, un conjunto de 28 reglas cuyo seguimiento a su juicio asegura la racionalidad de la argumentación como sus resultados, en tanto entiende que la discusión racional permite alcanzar juicios prácticos a través del procedimiento argumentativo. *Cfr.*. ALEXY, R, El concepto y validez del

derecho, 2ª ed., Barcelona, Gedisa, 1997.

[18][18] *Cfr.* VIGO, Rodolfo, “Derecho a la objeción de conciencia: implicancias y consecuencias”, ED-DCCLXXV-494

[19][19] Como se percibe, el rol trascendental de la judicatura se manifiesta por cuanto la estructura jurídica resulta ser más compleja que la sola apelación al momento legislativo de producción del Derecho. En ese sentido, no puede obviarse que los jueces apoyan sus razonamientos, tanto en elementos provenientes del Derecho legislado, como en otros ubicados fuera de él. Efectivamente, además de las leyes, los jueces interpretan basados en principios jurídicos supra o prepositivos, estándares éticos y valores que son enunciados y configurados judicialmente a la luz de parámetros objetivables.

[20][2] Así planteadas las cosas, estimo que corresponde considerar que los estándares de juicio están incompletos sin la mediación del operador. De manera similar ha de reconocerse que el acto de juzgar debe ser componedor entre los derechos reclamados y obligaciones exigidas por las partes para establecer, determinar y mandar con autoridad la justicia concreta. No es suficiente remitir su responsabilidad a una instancia de decisión ajena, porque el rol del juez se exhibe más allá de la reproducción inanimada de las palabras legales, habida cuenta de que la decisión judicial implica adaptar el sentido de las fuentes jurídicas a la situación actual del problema al que se ve enfrentado el intérprete desde su propia dimensión histórica. Por ello es que los jueces nunca podrán ser sustituidos por una inteligencia artificial ya que es falsa la distinción entre casos “fáciles” y casos “difíciles”. Aun en los supuestos “fáciles” hay algo más que mera “aplicación” y “deducción silogística”, porque en todos los casos existirán relaciones de justi¬cia respecto de las cuales habrá la necesidad de decidir bajo específicas circunstancias.

[21] [21] El positivismo jurídico maneja a su juicio un concepto de Derecho estrecho, el cual se agota en la verificación del conjunto de normas válidas según hayan sido adoptadas por un legislador histórico: Según esto, el tipo de razones que incorporan los jueces y abogados que siguen la metodología positivista estaría limitado a ese “Derecho válido”, el cual, una vez que se agota, exige pasar a su extremo opuesto, cual es la absoluta discrecionalidad judicial del funcionario que toma la decisión. En cambio, la naturaleza práctica de los métodos de interpretación jurídica permite incorporar otro tipo de razones -además de las razones y normas de tipo legal-, como los principios jurídicos y otros estándares de juzgamiento.

[22] [22] CS. Doctrina de Fallos: 302:1284.

[23] [23] Es que si rechazamos la prudencia en la concreción del derecho, no quedan más remedio que recurrir a la lógica formal o caer en la alternativa de escoger según preferencias subjetivas. Si no hubiera la opción de dar razones que avalen lo decidido, tampoco puede haber objeciones racionales que contradigan esos motivos que se consideran arbitrarios. Bajo el yugo del escepticismo ético no tiene sentido entablar diálogo alguno, pues ellos solo se limitarían a registrar opiniones que carecen de racionalidad objetiva.

[24][24] CS. 001751/2018/RH00120/05/2021. Fallos: 344:1151

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.10.24 12:37:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.10.24 15:26:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.10.24 23:30:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.24 23:31:14 -03:00