República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-101438627-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2021-38248763-APN-SGASAD#TFN LDC 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: **"LDC ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación", EX-2021-38248763-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- La firma LDC ARGENTINA S.A. interpuso recurso de apelación, contra las Resoluciones Nros. 41/2021, 42/2021, 43/2021, 44/2021, 50/2021, 51/2021, 52/2021, 53/2021, 54/2021, 55/2021, 56/2021, 57/2021, 58/2021, 59/2021, 60/2021, 61/2021, 62/2021, 63/2021, 64/2021, 65/2021, 66/2021, 67/2021, 68/2021, 69/2021, 70/2021, 76/2021, 77/2021 y 78/2021, dictadas el 12/04/2021 por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en los expedientes SIGEA Nros. 17134-1680-2016, 17134-1681-2016, 17134-1713-2016, 17134-1665-2016, 17134-1683-2016, 17134-1670-2016, 17134-1703-2016, 17134-1708-2016, 17134-1677-2016, 17134- 1697-2016, 17134-1667-2016, 17134-1686-2016, 17134-1688-2016, 17134-1684- 2016, 17134-1710-2016, 17134-1702-2016, 17134-1707-2016, 17134-1705-2016, 17134-1689-2016, 17134-1696-2016, 17134-1706-2016, 17134-1693-2016, 17134- 1690-2016, 17134-1678-2016, 17134-1701-2016, 17134-1691-2016, 17134-1669- 2016 y 17134-1661-2016 respectivamente, por medio de las cuales se rechazaron los pedidos de repetición de los derechos de exportación abonados en relación a las destinaciones aduaneras Nros. 8057EC01004887D, 08057EC01002773S, 07057EC01012786W, 07057EC01012518P , 08057EC01004529T, 07057EC01012782S, 08057EC01000671U, 08057EC01001489V , 08057EC01008628A, 08057EC01001491Y , 08057EC01003660Y , 08057EC01004627S, 08057EC01000189S, 08057EC01007843V, 08057EC01002657T y 08057EC01001494R (Cargos Nros.3808/08, 3615/08, 3568/08, 3617/08, 2528/08, 3469/08, 3677/08, 3468/08, 3623/08, 3671/08, 3620/08, 3809/08, 3614/08, 2529/08, 3469/08, 3477/08, 2024/08, 3466/08, 1980/08, 3624/08, 2028/08, 3625/08, 3616/08, 3807/08, 3800/08, 1985/08, 3619/08 y 3622/08). En primer lugar resalta que el único fundamento de los cargos mencionados, fue la Resolución ONCCA Nº 1898/08, que el 06/03/2018 fue declarada nula respecto de LDC por el Juez a cargo del Juzgado Contencioso Administrativo Federal Nº 9, sentencia que se encuentra firme y pasada en autoridad

de cosa juzgada. En atención a ello y teniendo en cuenta que los cargos son consecuencia directa de dicha resolución, es que entiende que los pagos efectuados por tal concepto carecen de causa y deben ser devueltos. Recuerda que todas las resoluciones aquí apeladas, argumentan que el hecho de haber pagado voluntariamente los cargos obsta al procedimiento de repetición, en virtud de lo dispuesto por el art. 1069 inc. b) del C.A.. Sostiene que en el presente caso, el pago fue realizado con anterioridad a que la Aduana tuviese por presentado el recurso de impugnación. Afirma que no se aplica tampoco la Nota 1057/2018 indicada por la Aduana como fundamento de sus resoluciones. Cita jurisprudencia que ampara su postura. En relación a los intereses resarcitorios, solicita se aplique la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina y no la prevista por la Resolución MEyP Nº 314/2004. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita se revoquen las resoluciones apeladas y se ordene la devolución de las sumas abonadas, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido mediante IF-2021-61243095-APN-DTD#JGM. Realiza una reseña de lo actuado en sede aduanera. Entiende que no resulta procedente la vía elegida en sede aduanera mediante la interposición de recurso de repetición, ya que ello dió lugar a la duplicidad de procesos administrativo/judicial respecto de un mismo objeto. Resalta que la actora re-inserta una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante el procedimiento de impugnación, donde cumplidas las etapas procesales de rigor, recayó resolución aduanera, prosiguiendo el debate en la Alzada. Cita jurisprudencia. En subsidio, manifiesta desconocer los montos reclamados por la contraria y se opone a la aplicación de la tasa de interés solicitada. Ofrece prueba. Ha reserva de plantear el caso federal y solicita se confirme el decisorio apelado, con costas.**III.-** Las actuaciones administrativas se encuentran detalladas en el cuadro Anexo.

IV.-Mediante PV-2023-95022752-APN-VOCXIX#TFN se elevan los autos a la Sala “G", que los pasa a sentencia en IF-2023-98783098-APN-VOCXIX#TFN.

V.- La cuestión planteada, en primer lugar, afinca en resolver si, presentada la impugnación, el pago efectuado a posterioridad por el contribuyente (aunque no dado el inicio correspondiente), 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[6].

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.

Con base en los hechos descriptos, corresponde 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.

VI.- 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).

VII.- 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.

VIII.- 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 1898/2008, fundamento de la resolución aquí apelada.

IX.- 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.

X.- 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.

XI.- 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).

XII.- 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.

XIII.- 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.

XIV.- 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.

XV.- 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.

XVI.- 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.

XVII.- 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[7], 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-.

XVIII.- A mayor abundamiento, cabe consignar que, la Resolución ONCCA N° 1898/2008, que resulta el fundamento de la decisión recurrida ante estos estrados[8], fue nulificada en sede judicial en autos “LDC Argentina S.A. c/ EN- Mº de Agricultura, Ganadería y Pesca s/Proceso de Conocimiento”.

XIX.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar las resoluciones apeladas y hacer lugar a la repetición de la suma de $ 36.064.155,04 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 las Resoluciones Nros. 41/2021, 42/2021, 43/2021, 44/2021, 50/2021, 51/2021, 52/2021, 53/2021, 54/2021, 55/2021, 56/2021, 57/2021, 58/2021, 59/2021, 60/2021, 61/2021, 62/2021, 63/2021, 64/2021, 65/2021, 66/2021, 67/2021, 68/2021, 69/2021, 70/2021, 76/2021, 77/2021 y 78/2021, dictadas el 12/04/2021 por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en los expedientes SIGEA Nros. 17134-1680-2016, 17134-1681-2016, 17134-1713-2016, 17134-1665-2016, 17134-1683-2016, 17134-1670-2016, 17134-1703-2016, 17134-1708-2016, 17134-1677-2016, 17134- 1697-2016, 17134-1667-2016, 17134-1686-2016, 17134-1688-2016, 17134-1684- 2016, 17134-1710-2016, 17134-1702-2016, 17134-1707-2016, 17134-1705-2016, 17134-1689-2016, 17134-1696-2016, 17134-1706-2016, 17134-1693-2016, 17134- 1690-2016, 17134-1678-2016, 17134-1701-2016, 17134-1691-2016, 17134-1669-2016 y 17134-1661-2016 respectivamente y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos treinta y seis millones sesenta y cuatro mil ciento cincuenta y cinco con cuatro centavos ($36.064.155,04) 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 las correspondientes fechas de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Revocar las Resoluciones Nros. 41/2021, 42/2021, 43/2021, 44/2021, 50/2021, 51/2021, 52/2021, 53/2021, 54/2021, 55/2021, 56/2021, 57/2021, 58/2021, 59/2021, 60/2021, 61/2021, 62/2021, 63/2021, 64/2021, 65/2021, 66/2021, 67/2021, 68/2021, 69/2021, 70/2021, 76/2021, 77/2021 y 78/2021, dictadas el 12/04/2021 por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en los expedientes SIGEA Nros. 17134-1680-2016, 17134-1681-2016, 17134-1713-2016, 17134-1665-2016, 17134-1683-2016, 17134-1670-2016, 17134-1703-2016, 17134-1708-2016, 17134-1677-2016, 17134- 1697-2016, 17134-1667-2016, 17134-1686-2016, 17134-1688-2016, 17134-1684- 2016, 17134-1710-2016, 17134-1702-2016, 17134-1707-2016, 17134-1705-2016, 17134-1689-2016, 17134-1696-2016, 17134-1706-2016, 17134-1693-2016, 17134- 1690-2016, 17134-1678-2016, 17134-1701-2016, 17134-1691-2016, 17134-1669-2016 y 17134-1661-2016 respectivamente y hacer lugar a la repetición de la suma de pesos treinta y seis millones sesenta y cuatro mil ciento cincuenta y cinco con cuatro centavos ($36.064.155,04) 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 las correspondientes fechas de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

1 Por ello, celebro que en mi país, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con el voto de Elena Highton de Nolasco, Juan Carlos Maqueda, Ricardo Lorenzetti y Horacio Rosatti, haya declarado 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 sentenció 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. Así las cosas, 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. Precisamente, al respecto, resulta esclarecedor acudir a lo acontecido en ocasión en la que el profesor Linares Quintana pronunció su conferencia de incorporación, como miembro de número, a la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, el 28 de mayo de 1956, en la que denota, con el título El sistema constitucional argentino de protección de la libertad, que “no es posible concebir (...) que alguno de los derechos constitucionales queden sin el amparo estatal de su ejercicio efectivo y pleno por medio del remedio técnico jurídico correspondiente. Por ello en nuestro país, como en cualquiera otro del mundo que pretenda encajar en el citado molde jurídico político, todo habitante cuya libertad constitucional –no importa en cuál de sus aspectos– ha sido o está en peligro de ser conculcada, debe tener a su disposición un remedio procesal –sea que esté el mismo mencionado expresamente o no en la Constitución o en la ley, y cualquiera sea su denominación: hábeas corpus, amparo, mandato de seguridad, etcétera– que le permita obtener, en forma rápida y expeditiva, el amparo del Estado para hacer cesar inmediatamente la indebida restricción o inminencia de restricción de cualquiera de sus derechos constitucionales” (pág. 784).

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 *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 *Cfr. ARIZA CLERICI, Rodolfo, Interpretación constitucional. Principio pro hominis, ob. cit.*

7 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.

8 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

Cuadro Anexo

Resolución apelada	SIGEA Nº	Cargo Nº y monto	Fecha de presentación de la solicitud de devolución	LMAN DE PAGO	Resolución Nº (que declara abstracto el recurso de impugnación) y fecha	DJVE FECHA CIERRE VENTA
42/2021 (AD SALO)	17134-1681-2016	Nº 3615 U$S270.836 ($1.138.865,38 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018333F	157/2012 (AD SALO) 28/02/2012	28/6/07
65/2021 (AD SALO)	17134-1696-2016	Nº 3624 U$S408.000 ($1.715.640 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018339L	157/2012 (AD SALO) 28/02/2012	30/5/07
63/2021 (AD SALO)	17134-1705-2016	Nº 3466 U$S 58.730 ($246.959,65 TC 4.2050)	29-12-16	11057LMAN018300W	159/2012 (AD SALO)	5/11/07
66/2021 (AD SALO)	17134-1706-2016	Nº 2028 U$S 174.959 ($735.698,39 TC 4.2050)	29-12-16	11057LMAN018330C	154/2012 (AD SALO)	26/10/07
62/2021 (AD SALO)	17134-1707-2016	Nº 2024 U$S 425.880 ($1.790.825,4 TC 4.2050)	29-12-16	11057LMAN018324F	154/2012 (AD SALO)	5/11/07
53/2021 (AD SALO)	17134-1708-2016	Nº 3468 U$S 61.740 ($259.616,8 TC 4.2050)	29-12-16	11057LMAN018301A	159/2012 (AD SALO)	5/11/07
60/2021 (AD SALO)	17134-1710-2016	Nº 3469 U$S 188.160 ($ 791.212,8 TC)	29-12-16	11057LMAN018307G	159/2012 (AD SALO)	5/11/07
43/2021 (AD SALO)	17134-1713-2016	Nº 3568/08 U$S 178.981,76 ($752.618,30 TC 4.2050)	29-12-16	11057LMAN018343G	152/2012 (AD SALO)	4/4/07
78/2021	17134-	Nº 3622/08 U$S 520560	28-12-16	11057LMAN018337J	157/2012 (AD	29/5/07

(AD SALO)	1661-2016	($2.188.954,8 TC 4.2050)			SALO)	
44/2021 (AD SALO)	17134-1665-2016	Nº 3617/08 U$S 296.055 ($1.244.911,27 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018327X	157/2012 (AD SALO)	30/5/07
56/2021 (AD SALO)	17134-1667-2016	Nº 3620/08 U$S 225.576 ($948.547 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018334G	157/2012 (AD SALO)	29/5/07
77/2021 (AD SALO)	17134-1669-2016	Nº 3619/08 U$S 353.073 ($1.484.671,96 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018317H	157/2012 (AD SALO)	30/5/07
51/2021 (AD SALO)	17134-1670-2016	Nº 3469 U$S 188.160 ($791.212,8 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018307G	159/2012 (AD SALO)	5/11/07
54/2021 (AD SALO)	17134-1677-2016	Nº 3623/08 U$S 93.120 ($391.569,6 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018338K	157/2012 (AD SALO)	5/11/07
69/2021 (AD SALO)	17134-1678-2016	Nº 3807/08 U$S 1.292.000 ($ 5.432.860 TC 4.2050)	28-12-16	11057LMAN018314E	149/2012 (AD SALO)	5/11/07
41/2021 (AD SALO)	17134-1680-2016	Nº 3808 U$S 381.900 ($1.605.889,5 TC)	28-12-16	11057LMAN018320B	149/2012 (AD SALO)	5/11/07
50/2021 (AD SALO)	17134-1683-2016	Nº 2528/08 U$S 61.846 ($260.062,43 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018316G	56/2012 (AD SALO)	15/2/07
59/2021 (AD SALO)	17134-1684-2016	Nº 2529 U$S 35.280 ($ 148.352,4 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018321C	156/2012 (AD SALO)	5/11/07
57/2021 (AD SALO)	17134-1686-2016	Nº 3809 U$S 274.507,5 ($ 1.154.304,04 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018328J	149/2012 (AD SALO)	5/11/07
58/2021 (AD SALO)	17134-1688-2016	Nº 3614/08 U$S 877.584,24 ($3.690.241,73 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018341E	157/2012 (AD SALO)	25/7/07

63/2021 (AD SALO)	17134-1689-2016	Nº 1980/08 U$S 159.360 ($ 670.108,8 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018325G	153/2012 (AD SALO)	28/9/07
68/2021 (AD SALO)	17134-1690-2016	Nº 3616/08 U$S 241.230 ($ 1.014.372,15 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018331D	157/2012 (AD SALO)	30/5/07
76/2021 (AD SALO)	17134-1691-2016	Nº 1985/08 U$S 95.200 ($400.316 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018332E	153/2012 (AD SALO)	2/10/07
67/2021 (AD SALO)	17134-1693-2016	Nº 3625/08 U$S 244.800 ($1.029.384 TC4,2050)	28-12-16	11057LMAN018340D	157/2012 (AD SALO)	30/5/07
55/2021 (AD SALO)	17134-1697-2016	Nº 3671/08 U$S 508.648 ($2.138.864,84 TC 4,2050)	28-12-16	11057LMAN018305E	151/2012 (AD SALO)	30/10/07
70/2021 (AD SALO)	17134-1701-2016	Nº 3800/08 U$S 66.217,87($275.797,42 TC 4,1650)	29-12-16	11057LMAN018318X	150/2012 (AD SALO)	5/11/07
61/2021 (AD SALO)	17134-1702-2016	Nº 3477/08 U$S 118.720 ($499.217,6 TC 4,2050)	29-12-16	11057LMAN018315F	159/2012 (AD SALO)	30/3/07
52/2021 (AD SALO)	17134-1703-2016	Nº 3677/08 U$S 776.000 ($3.263.080 TC 4,2050)	29-12-16	11057LMAN018313D	151/2012 (AD SALO)	5/11/07

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.08.29 13:35:03 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: 2023.08.29 18:30:44 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: 2023.08.30 13:43:38 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: 2023.08.30 13:43:51 -03:00