Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-47741491-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Mayo de 2024

Referencia: Expte. N° 31.085-A BANDERITAS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis (el Dr. Horacio J. Segura se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados: **“BANDERITAS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, Expte. N° 31.085-A.**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- En los términos resueltos en el Acuerdo Plenario de este Tribunal del 14/06/2017 dictado en la causa "TECOTEX S.A.C.F.I.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación" Expte. Nº 29.905-A, si la sentencia de Cámara ordena devolver las actuaciones, corresponde entender en el asunto a la Sala de origen si la decisión que se dejó sin efecto no trató el fondo del asunto. Solamente en el caso contrario correspondería la remisión a otra para que no exista una violación del principio de imparcialidad. Es que, en efecto, el sentenciante que trató el fondo del asunto no puede volver a poner sus ojos sobre un asunto que ya consideró en su totalidad.

II. Así las cosas, el caso que se presenta es de lo más interesantes que puede enfrentar al operador jurídico. Sucede que la cámara al revisar la sentencia dictada por este tribunal concluyó que estábamos impedidos de prescindir de la aplicabilidad de la ley 26.351, habida cuenta de que la ley procedimental aplicable a nuestra judicatura nos impide declarar la inconstitucionalidad de una ley o reglamento (art. 1164 del C.A). De este modo estaríamos compelidos a aplicar la norma citada aun cuando consideramos previamente que no correspondía hacer una aplicación retroactiva de las leyes fiscales y que el caso encontraba su justo cauce en la legislación vigente al momento de la configuración de los hechos imponibles (ley 21.453).

III. Consideremos un ejemplo ilustrativo para evidenciar la complejidad de la decisión que nos incumbe. Imaginemos una situación en la que una ley establece que las personas que practican una religión particular deben pagar una tasa tributaria más elevada. Una vez calculado el impuesto sobre esta premisa, se cuestiona su validez ante este tribunal. ¿Debería el tribunal ratificar la imposición del impuesto o aplicar el principio de igualdad ante la ley? ¿Está vedado al tribunal enmarcar un hecho jurídico dentro de la norma de mayor jerarquía cuando su aplicación conduce a una solución legal satisfactoria para el caso en

cuestión?

IV. Entiendo que corresponde en el caso aplicar directamente la norma constitucional. Esto se deriva directamente del principio de que la Constitución se erige como la norma suprema del ordenamiento jurídico, lo cual conlleva una serie de consecuencias, como la capacidad de aplicar las normas constitucionales de manera directa, prescindiendo de la necesidad de leyes intermedias para que produzcan efectos legales. Este temperamento permite que las normas constitucionales pueden ser invocadas directamente en la resolución de conflictos jurídicos.

En efecto, cuando un órgano judicial se enfrenta a un caso de interpretación de la ley, debe optar por aquella interpretación que se ajuste -o que "mejor" se ajuste- a la Constitución. La interpretación conciliadora o conforme es una alternativa menos radical que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto, se manifiesta en las denominadas sentencias interpretativas (como un medio especialmente adecuado para mostrar una "deferencia razonada" hacia el legislador), y se fundamenta en la presunción de constitucionalidad que debe atribuirse al actuar del legislador. Un autor reconocido (Germán Bidart Campos, El Derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa, EDIAR, primera reimpresión, p. 389) sostiene que "si es cierto que la fuerza normativa sirve para descalificar transgresiones, su rol fundamental radica en procurar que no haya transgresiones; en que la Constitución se acate, se cumpla y alimente afirmativa y positivamente a todo el mundo jurídico-político. Tal vez resida allí la razón de la aludida obligación judicial de intentar la compatibilización con la Constitución, y sólo después de fracasado ese intento, declarar que una norma o un acto son inconstitucionales".

V. En ese sentido, aunque toda Constitución forma parte de un sistema jurídico y, como tal, puede ser interpretada según los principios habituales de la hermenéutica jurídica, es importante reconocer que una Constitución no es igual a otras normas dentro de ese sistema, debido a sus características únicas y fundamentales. Por ejemplo, una Constitución es única, básica o fundamental; suprema o máxima; general o concisa; teleológica y no meramente declarativa; autoaplicativa o poseedora de una fuerza normativa propia e inmediata, entre otras cualidades. Por estas características distintivas, resulta razonable no interpretar la Constitución de la misma manera que se interpretaría cualquier otra disposición legal, código o reglamento. El efecto de irradiación es quizás el efecto más significativo asociado al concepto de fuerza normativa de la Constitución en el ordenamiento jurídico en general. La fuerza normativa singular de la Constitución implica que esta se irradie al conjunto del ordenamiento jurídico, de manera que ninguna de sus disposiciones puede quedar al margen o entrar en conflicto con su supremacía inherente. Esta cualidad de la Ley Suprema conlleva la obligación para todos los operadores gubernamentales y los particulares de aplicarla, cumplirla, otorgarle eficacia y no violarla, tanto por acción como por omisión.

VI. Cuando el juez se encuentra ante una antinomia, debe emplear criterios de solución que permitan determinar qué norma prevalecerá sobre la otra. Entre los criterios más comunes para resolver antinomias se encuentran el criterio cronológico (la norma más reciente prevalece sobre la más antigua), el criterio jerárquico (la norma de mayor jerarquía prevalece sobre la de menor) y el criterio de especialidad (la norma especial prevalece sobre la general).

Además, las antinomias pueden surgir también de tensiones entre valores fundamentales que guían a un sistema jurídico. Estos conflictos axiológicos son inherentes a la naturaleza plural y compleja de las

sociedades democráticas. La tensión entre la certeza y la eficacia, por ejemplo, es un claro ejemplo de cómo dos valores legítimos pueden chocar y crear situaciones donde es difícil conciliarlos perfectamente. En estos casos, el reto para el jurista es encontrar un equilibrio que permita mantener la integridad del sistema jurídico y, al mismo tiempo, respetar en la mayor medida posible ambos valores en conflicto.

El axioma de la razonabilidad, de profundo calado en la arquitectura ética y jurídica, edifica sus cimientos en la meticulosa balanza de los derechos fundamentales en disputa. La aplicabilidad de dicho principio demanda una tríade de controles cualitativos para destilar la razonabilidad de un dictamen. Primus inter pares, la aptitud de la determinación propuesta debe ser inspeccionada, buscando discernir si las fibras de la medida entrelazan de manera armónica con la meta que se ansía alcanzar. Secundus, debe cavilarse acerca de la imperiosidad de la resolución, inquiriendo si los ecos de alternativas menos invasivas a los derechos fundamentales podrían, en su manifestación, arribar a un fin idéntico. In extremis, una ponderación de los bienes y sacrificios subyacentes en el umbral de la decisión debe ser ejecutada, evaluando con ojo crítico y alma reflexiva la magnitud de los derechos fundamentales tocados y la gravedad de la limitación impuesta. Sólo tras navegar con sagacidad a través de este tríptico de controles cualitativos, emerge la posibilidad de discernir si una decisión resuena con la melodía de la racionalidad y la armonía con los derechos fundamentales que pulsan en el corazón del dilema.

Dentro del vasto océano del pensamiento jurídico y ético, la Ley de la Ponderación emerge como un faro de luz que orienta la navegación por los dilemas morales, particularmente cuando principios fundamentales se hallan en el horizonte conflictivo. Este precepto, bien establecido y robustecido en la teoría normativa, no solo formula que la magnitud de la afectación o restricción de un principio esencial debe ser directamente proporcional a la importancia de satisfacer el otro principio en juego, sino que también abre una ventana hacia un análisis más pormenorizado y contextual de la situación que invoca dicho conflicto. Es imperativo comprender que esta Ley no opera en un vacío moral o legal, sino que se entrelaza con otras normativas y principios que coexisten en el mismo espacio jurídico y ético. La aplicación de la Ley de la Ponderación exige, por tanto, una mirada analítica que no solo mida la intensidad de la restricción y la relevancia del principio contrapuesto, sino que también contemple el panorama más amplio de la red normativa y de valores en la cual estos principios se desenvuelven.

Esta interacción entre principios y su ponderación no es un acto mecánico, sino un ejercicio profundamente contextual, que busca equilibrar la balanza moral y jurídica en situaciones particularmente difíciles y conflictivas, respetando la esencia y la finalidad de cada principio fundamental involucrado. Aquí, es indispensable resaltar la vitalidad de un enfoque que valore y sea sensible a las complejidades y particularidades de cada caso, garantizando que la justicia no sea solo una abstracción, sino una realidad viva que se teje en cada decisión tomada bajo el manto de esta Ley.

Asimismo, la consistencia en la aplicación de la Ley de la Ponderación se revela no solo como un deber jurídico, sino también como un imperativo moral, asegurando que el sistema normativo preserve su integridad y coherencia a lo largo del tiempo y a través de diversas situaciones. La jurisprudencia y la praxis ética deben, por lo tanto, reflejar una apreciación equitativa y proporcionada de los principios en conflicto, así como una deducción lógica y razonable que conduzca a decisiones que estén, en efecto, en consonancia con la filosofía normativa que sustenta la Ley de la Ponderación.

La reflexión se adentra en los laberintos de los derechos fundamentales, donde la dogmática nos advierte con una voz apenas perceptible que, al enfrentarnos a los conflictos que emergen de tales derechos, recurrir a la subsunción para resolverlos sería un sendero que probablemente no nos lleve a puerto alguno. En el inicio de este viaje, al encontrar discordancias entre los derechos fundamentales, se hace vital discernir el peso relativo de cada uno en el caso específico, pues no existen entre ellos jerarquías normativas ni axiológicas, al no constituirse como normas categóricas que, a través de condicionales hipotéticos, unen un hecho presupuesto a una consecuencia jurídica definitiva. Más bien, se presentan como normas meramente primas facie, que nos susurran que su carácter no es final y pueden ser sometidas a ponderación en distintas coyunturas.

La ponderación, así, no se desvela como un procedimiento algorítmico que, sin desvíos, nos conduzca a una única respuesta ajustada en todo contexto. Tampoco se manifiesta como una fórmula matemática ni como un mecanismo que pueda ser empleado de forma automática para solucionar conflictos de derechos. En este camino, que camina a través de la subjetividad y las múltiples interpretaciones posibles, la ponderación nos pide un tipo de sabiduría y discernimiento que permita navegar a través de los complicados entramados de las circunstancias y complejidades del entorno jurídico. Así, las respuestas no siempre emergen con la claridad que desearíamos, sino que se van descubriendo, como ríos subterráneos, entre las capas de razón e interpretación, en el actuar pausado y detallista de aquellos que se internan por los enrevesados pasajes del derecho.

En ese sentido, la ponderación se eleva como un proceso argumentativo que demanda un análisis meticuloso y profundo de los hechos y circunstancias que configuran cada caso en particular. Los jueces, custodios del equilibrio jurídico, están compelidos a evaluar los valores y principios que se hallan en conflicto, sopesándolos con el fin de discernir cuál debe alzarse preeminente en la coyuntura concreta que se examina. La ponderación, en este sentido, incursiona en la toma de decisiones desde un prisma subjetivo y se ve moldeada por la interpretación y valoración individual de los magistrados.

VII. En tales condiciones, el concepto de "legislación intersticial" se presenta, en su delicada complejidad, como una vía de normatividad, emergiendo en contextos donde la regulación específica para un tópico en cuestión es una ausencia manifiesta, o donde la normativa existente se manifiesta como insuficiente o indeterminada. En estos escenarios, una sutil imperatividad recae sobre los jueces o aquellos que interpretan el derecho, instándolos a surcar los yermos normativos mediante la orquestación de reglas o principios que posibiliten una solución a la disensión presentada. La legislación intersticial no se cimenta, de manera definitiva, en la fabricación de normas tanto generales como abstractas, sino que halla su existencia en la resolución de situaciones específicas. En otras palabras, nos hallamos ante una forma de legislación que se entrelaza en los intersticios de las normas ya erigidas, persiguiendo la misión de abordar vacíos o hiatus normativos que obstruyen la disolución de un caso en particular.

Así pues, observando la ponderación, podría ser plausible considerar que nos enfrentamos a una especie de legislación intersticial, ya que, en la ausencia de normas que de manera precisa ordenen la solución de conflictos entre principios, se invoca a la creación de reglas implícitas para descifrar los casos particulares. Este fenómeno se atribuye a la naturaleza de los principios, los cuales no pueden ser procesados como las premisas mayores de un silogismo judicial, ni pueden ser colocados en paralelo con las reglas legislativas a causa de su heterogeneidad intrínseca.

Por ello, en casos como el presente, se requiere que los jueces o los intérpretes del derecho colmen los vacíos normativos a través de la creación de reglas o principios que permitan solucionar la controversia planteada. Definitivamente, la legislación intersticial no se basa en la creación de normas generales y abstractas, sino en la solución de casos concretos. Es decir, se trata de una forma de legislación que se desarrolla en el margen de las normas preexistentes, con el objetivo de cubrir vacíos o lagunas normativas que impiden resolver un caso concreto.

VIII. En ese sentido, debe distinguirse la actuación materialmente administrativa de aplicación de la ley respecto de la que incumbe al juez. El juez no administra ni legisla, sino que interpreta el orden jurídico existente. Es que, en efecto, a pesar de que la justicia como la Administración Pública se someten a la juridicidad, la diferencia estriba en que, para la primera, el derecho es un fin en sí mismo, mientras que, para la segunda, es solo un límite del obrar permitido.

Bajo este prisma conceptual, la libertad concedida a los jueces no es comparable a la discrecionalidad atribuida por la ley a la autoridad administrativa. La facultad discrecional implica una posibilidad de elección entre alternativas igualmente válidas para el derecho que el juez institucionalmente no puede consentir, ya que, si bien en su fuero interno admite este espectro de posibilidades, formalmente está obligado a considerar lo que es justo. Efectivamente, mientras que la discrecionalidad administrativa, política y legislativa se inspira en valoraciones de mérito, en cambio, la libertad judicial, solo en un ideal de justicia. Consecuentemente, mientras el legislador tiene a su mano una amplia libertad de configuración normativa para traducir en regla de derecho las plurales opciones políticas, el juez debe componer la solución jurídica correcta. Aclaro todo esto, al aplicar la fórmula del peso, el juez deberá obrar extremada delicadeza y prudencia. Creo que aquí se ve bastante bien cómo, al ponderar y asignar un valor a los principios en pugna, el juez corre el riesgo de introducirse en cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia[1].

IX. En efecto, no existen dudas respecto de que la tarea judicial se facilita cuando puede llevarse a cabo mediante la aplicación de normas, pues su forma de aplicación es definitiva mediante una operación de subsunción. Por el contrario, es ardua la faena cuando el caso examinado obliga recurrir a los principios que son por antonomasia mandatos de optimización. Entra a jugar aquí un halo de incertidumbre necesario, ya que la situación demanda que el caso sea dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. De estas circunstancias nace el hecho de que, cuando el conflicto discurre en esos términos, la dogmática deductiva no sirve de nada y debe recurrirse necesariamente a la sensibilidad judicial a fin de alcanzar la mayor optimización posible los principios en tensión.

En ese sentido, la dualidad entre la aplicación de normas, que supone una tarea judicial relativamente directa y clara mediante un procedimiento de subsunción, y la invocación de principios, que requiere una operación más elaborada y matizada de ponderación, es un tema central en la teoría del Derecho y la filosofía jurídica. Indudablemente, la tarea de la justicia se halla facilitada cuando las leyes proporcionan una guía clara y concreta. En estos casos, mediante una operación de subsunción, los casos particulares se insertan bajo el manto de las normas generales y abstractas. No obstante, cuando las sendas de la jurisprudencia nos llevan a la necesidad de invocar principios -esos mandatos inherentes de optimización- se descubre ante nosotros un terreno tanto fértil como perplejo. Aquí se revela una ineludible aura de incertidumbre, forzada por la demanda de una adjudicación que se ciña tanto a las posibilidades jurídicas

como a las reales.

X. Por ello, es importante la prudencia en la búsqueda de soluciones razonables, lo que ab initio implica saber lo que conviene hacer y combinar la argumentación lógica con la necesidad de encontrar soluciones prácticas y sencillas. Este enfoque no solo es exigible a los tribunales, sino a toda actividad jurídica, habida cuenta de que el descubrimiento y la creación del derecho traen aparejado un ejercicio de la razón, y que la razonabilidad está vinculada al sentido común y a la cualidad inherente al "hombre común".

XI. Sentado lo que antecede, a tenor de lo dispuesto en la sentencia del superior, me veo obligado a resolver la disputa a tenor de lo dispuesto por la ley 26.351. En tales condiciones, no encuentro otra posibilidad que confirmar el cargo cuestionado, atento no encontrarse acreditado en estos autos la tenencia o adquisición de los productos a exportar comprometidos mediante la Declaración Jurada de Ventas al Exterior Nº 07 001 DJVE 005028 U (oficializada el 02/11/2007, FCV 31/1072007). Ello así, a pesar que la ley citada dispone sobre situaciones jurídicas ya consolidadas al amparo de la ley 21.453.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución Nº 96/2012 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la División Aduana de Campana en la Actuación SIGEA Nº 12574-4246-2008 y, por lo tanto, el Cargo FE Nº 121/2008, con costas.

La Dra. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht, en especial en los Considerandos I.-, X.- y XI.-

Al respecto, destaco que desde el año 2017 se encuentra vigente el Acuerdo Plenario de este Tribunal detallado en el inicio, que solicito se agregue al presente, por economía procesal.

Como fundamento de mi voto, mantengo y doy por aquí reproducidos los argumentos de la mayoría -que integré- cuyos postulados resultan "mutatis mutandi" aplicables a este caso.

Por ello, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución Nº 96/2012 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la División Aduana de Campana en la Actuación SIGEA Nro. 12574-4246-2008 y, por lo tanto, el Cargo FE Nro. 121/2008, con costas.

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

Confirmar la Resolución Nº 96/2012 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la División Aduana de Campana en la Actuación SIGEA Nº 12574-4246-2008 y, por lo tanto, el Cargo FE Nº 121/2008, con costas.

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

Suscriben la presente el Dr. Miguel N. Licht y la Dra. Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del C.A.)

(Acuerdo Plenario "TECOTEX S.A.C.F.I.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación" Expte. Nº 29.905-A agregado como archivo embebido)

---

[1] Como dice Rosatti, en su voto como juez de la CSJN, en Fallos 341:1869, del 11 de diciembre de 2018 y en Fallos 353:2020, del 24 de abril de 2020, es necesario recordar que los espacios de decisión del político y del juez son distintos. El político —constituyente, legislador o administrador— tiene un amplio abanico de posibilidades para decidir conforme a un marco normativo general (que, en ocasiones, él mismo puede modificar), a su ideología y a su prudencia. El juez debe hacerlo dentro del estrecho límite de la Constitución y las normas dictadas en su consecuencia. Por ello, concluye que, si el juez intenta suplir al político proyectando su forma de pensar (en suma, su disconformidad con la decisión política) en descalificación jurídica, estaría excediendo su competencia y violentando la división de poderes (Consid. 14).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.05.09 09:55:03 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.09 10:08:19 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 - GDE
Date: 2024.05.09 10:08:52 -03:00