

EL ACCESO AL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN POR EL MONTO (ART. 1025 C.A.), EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y EL DERECHO DEL MECOSUR

POR ALEJANDRO DANIEL PEROTTI

SUMARIO

- I. Introducción
- II. La insuficiencia de la solución adoptada por el fuero contencioso administrativo
- III. La inconstitucionalidad del art. 1025 del C.A.
 - III.1. Argumentos de orden constitucional
 - III.1.1. La tutela judicial y administrativa efectiva
 - III.1.2. El principio de revisibilidad de los actos administrativos
 - III.1.3. Jurisprudencia sobre los arts. 1024 y 1025 del C.A.
 - III.2. La reciente reforma (ley 26.784)
 - III.3. El Derecho del MERCOSUR
 - III.3.1. Los derechos humanos y el derecho mercosureño
 - III.3.2. La jurisprudencia europea
- IV. La valla del art. 1164 del C.A.
 - IV.1. El TFN y el art. 1164 del C.A.
 - IV.1.1. El TFN como órgano jurisdiccional
 - IV.1.2. El control de constitucionalidad y el control de convencionalidad
 - IV.1.3 La orientación del TFN.
 - IV.1.4. La jurisprudencia comparada
 - IV.2. La doble instancia
 - IV.3. El principio de constitucionalidad de la primacía de los tratados y el TFN.
 - IV.4. El derecho del MERCOSUR
 - IV.4.1. El ordenamiento jurídico y la jurisprudencia regionales
 - IV.4.2. La jurisprudencia comunitaria comparada
 - IV.4.3. La jurisprudencia de la Corte Suprema. Remisión.
 - IV.5. El control de constitucionalidad y el TFN.
 - IV.5.1. La división de poderes
 - IV.5.2. La doctrina
- V. Conclusión

I. INTRODUCCIÓN

El control de constitucionalidad por la Administración, incluyendo el caso de órganos jurisdiccionales institucionalizados bajo su órbita, desde el punto de vista constitucional, constituye uno de los temas más delicados en materia de división de poderes.

Para comenzar estas reflexiones diagramaremos el cuadro fáctico en el cual las mismas se inscriben.

Piénsese en una empresa que abonó derechos de exportación –mal llamados “retenciones”– exigidos por la Aduana en relación a operaciones destinadas a otro Estado Parte del MERCOSUR, y el monto de la gabela (\$ 1.900) no supera el monto mínimo de apelación.

Manteniendo que el cobro de tales tributos es violatorio del Tratado de Asunción y demás normas mercosureñas derivadas, la firma incoa un recurso de repetición ante la Aduana [art. 1068 y ccs. del Código Aduanero (C.A.⁹⁷)]⁹⁸, y ante la denegación del reclamo, apela la resolución aduanera ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN, TF) (art. 1132 y ccs. del C.A.).

Aplicando el art. 19 de su Reglamento de

Procedimientos⁹⁹, el TFN permite acumular en un recurso varias resoluciones aduaneras, sin embargo, a efecto de determinar su competencia, interpreta que las mismas deben ser consideradas individualmente en cuanto a su monto.

El art. 1025, inciso 1, literal “c”, del C.A. (art. 1025), dispone que “[c]orresponderá conocer y decidir al [TFN]... de los recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de repetición, cuando se reclamare un importe que excediere de dos mil quinientos pesos (\$2500)”¹⁰⁰, monto que ha sido elevado a \$25.000 por el art. 76 de la ley 26.784¹⁰¹.

En muchos casos las resoluciones aduaneras no superan la suma prevista en el mencionado artículo, por lo que el TF, declarando su incompetencia y aplicando supletoriamente la Ley de Procedimientos Administrativos (LNPA)¹⁰² – de acuerdo al art. 1017 del C.A. –, suele reencuadrar la pretensión en un recurso jerárquico menor, en los términos de los arts. 89, 90 y 93 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos (LPA)¹⁰³, con el objeto de salvaguardar el derecho de defensa garantizado por los arts. 18 de la Constitución nacional y 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH)¹⁰⁴.

97. Aprobado por ley 22.415, 05/02/1981, BO 23/03/81.

98. Debe señalarse que el derecho de exportación se abona por cada permiso de embarque y el respectivo recurso de repetición debe interponerse con relación a cada permiso.

99. Aprobado por la Acordada AA-840/93 TFN (22/12/93, BO 12/01/94; revisada por las acordadas AA-1113/97, BO 19/12/97, AA-1438/00, BO 20/06/00 y AA-1680/02, BO 29/05/02), art. 19, último párrafo, “En el supuesto de conexión jurídica podrán varias partes demandar o recurrir en un mismo proceso interponiendo las acciones o recursos en un solo escrito. De igual modo podrá proceder el actor cuando recurriere de diversas resoluciones administrativas emanadas del mismo organismo recaudador o entablase con relación a éste diversas demandas de repetición”.

100. Cf. Ley 25.239, 29/12/99, BO 31/12/99, pág. 6, art. 19, inc. 1.

101. Que aprueba el presupuesto nacional para el ejercicio 2013, 01/11/12, BO 05/11/12 pág. 1.

102. Ley 19.549, de Procedimientos Administrativos, 03/04/72, BO 27/04/72.

103. Decreto 1759/72, Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos, 03/04/72, BO 27/04/72 pág. 6 (t.o. Decreto 1883/91, 17/09/91, BO 24/09/91 pág. 1): arts. 89 “El recurso jerárquico procederá contra todo acto administrativo definitivo o que impida totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado. No será necesario haber deducido previamente recurso de reconsideración; si se lo hubiere hecho, no será indispensable fundar nuevamente el jerárquico, sin perjuicio de lo expresado en la última parte del artículo anterior”, 90 “El recurso jerárquico deberá interponerse ante la autoridad que dictó el acto impugnado dentro de los quince (15) días de notificado y será elevado dentro del término de cinco (5) días y de oficio al Ministerio o Secretaría de la Presidencia en cuya jurisdicción actúe el órgano emisor del acto. Los Ministros y Secretarios de la Presidencia de la Nación resolverán definitivamente el recurso; cuando el acto impugnado emanare de un Ministro o Secretario de la Presidencia de la Nación, el recurso será resuelto por el Poder Ejecutivo Nacional, agotándose en ambos casos la instancia administrativa” y 93 “Salvo norma expresa en contrario los recursos deducidos en el ámbito de los entes autárquicos se regirán por las normas generales que para los mismos se establecen en esta reglamentación”.

104. CNACAF, sala V^a, “Dow Química Argentina SA (TF 28546-A) c/DGA”, expte. N° 42993/2011, 19/06/12, publicado en elDial.com del 28/09/12 (doc: elDial AA79B2), y sala IV^a, “Verónica SACIAFEI (TF 28273-A)-inc c/DGA”, expte. N° 32354/2012, 06/09/12 (inédito). Además de las repeticiones, existen otros supuestos que pueden presentarse, como por ejemplo impugnaciones contra resoluciones aduaneras que no alcance el límite monetario del art. 1025 del C.A., con el agravante que el art. 1132, inc. 2, de dicha codificación otorga competencia “sólo” al TFN (“[c]ontra las resoluciones definitivas del

Si acaso en la demanda se planteara la inconstitucionalidad del citado art. 1025 (juntamente con la del art. 1164 del C.A.), el TFN acostumbra responder que tal declaración no es de su competencia con cita del art. 1164 del C.A., el cual dispone que “[l]a sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”.

II. LA INSUFICIENCIA DE LA SOLUCIÓN ADOPTADA POR EL FUERO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

En los supuesto en los que el TFN resuelve el citado reencuadre, la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF) se endereza a reconocer la incorrección de este proceder, argumentando que resulta improcedente el recurso jerárquico contra una resolución definitiva de la Aduana «*pues la vía administrativa queda agotada con su dictado*».

Por lo demás, la misma Cámara ha señalado que la remisión que hace el art. 1017 del C.A. a la LPA no es de carácter automático, conteniendo el Código Aduanero «*un régimen de procedi-*

mientos administrativos especial que regula en forma completa los diferentes recursos a través de los cuales se pueden atacar las resoluciones dictadas por el administrador de la aduana o el juez administrativo»¹⁰⁶.

Por tales razones, la Cámara, revocando la determinación del TFN, ha decidido que no correspondía el redireccionamiento del recurso, sino la remisión de los autos a la justicia federal competente.

En el contexto del caso que se viene exponiendo, en una primera aproximación podría argüirse que con la revocación del reencuadre y la remisión del expediente a la justicia federal competente haría decaer el agravio de la parte afectada por la incompetencia del TFN. Y ello más aún si se tiene en cuenta que, según inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), la declaración de inconstitucionalidad siempre y en todos los casos constituye la vía extrema, única capaz de garantizar la prevalencia del ordenamiento constitucional sobre el resto de las normas que conforman el sistema jurídico, visto los efectos que dicha declaración tiene en el marco de las relaciones entre los poderes del Estado.

Ello ha llevado al juez supremo nacional a definir aquella declaración como la *ultima ratio* del orden jurídico, ejercida sólo en casos de verdadera excepcionalidad, en los que el contraste entre la disposición impugnada y la constitución no deja resquicio para la interpretación judicial conforme¹⁰⁷.

(Cont.)

administrador dictadas en el procedimiento de impugnación en los casos previstos en el art. 1053, incisos a), b), c), d) y e),..., sólo procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal”); en estos casos se pone en causa el derecho de defensa en juicio y el principio de revisibilidad judicial de los actos administrativos, y la solución – no del todo satisfactoria – que ha encontrado la CNACAF – ante la declaración de incompetencia del TFN por el monto – ha sido derivar el asunto a la justicia federal competente, en aplicación del art. 23 LPA (CNACAF, “Verónica SACIAFEI”, cit., considerando IV).

105. CNACAF, sala Vª, “Josema SACI (TF 25.180 - A) c/DGA”, expte. N° 31.864/09, 18/02/10, disponible en versión electrónica en www.eldial.com del 08/04/10, N° 2999, consids. III; “Dow Química Argentina SA”, cit., consids. IV y V, y “Verónica SACIAFEI”, cit., consid. IV.

106. CNACAF, “Josema”, cit., consid. III; “Dow Química Argentina SA”, cit., consid. IV, y “Verónica SACIAFEI”, cit., consid. IV.

107. CSJN, “Alberti”, 30/11/64, Fallos 260:153, considerandos 1° y 2°; “Monges”, 26/12/96, Fallos 319:3148, considerando 6° del voto de la mayoría; “Mill de Pereyra”, 27/09/01, Fallos 324:3219, considerandos 10, párrafo segundo, del voto de la mayoría y 15 del voto concurrente del juez Boggiano; “Llerena”, 17/05/05, Fallos 328:1491, considerando 28 del voto de la mayoría; “Mexicana de Aviación SA”, 26/08/08, Fallos 331:1942, considerando 20 del voto de la mayoría; “Conductil”, 20/03/07, Fallos 330:1036, apartado III del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remite la Corte; “Renault Arg. SA”, 16/02/10, Fallos 333:24, apartado V, párrafo tercero, del dictamen de la Procuradora Fiscal al que se remite la Corte; “Acosta”, A.93.XLV, 08/05/12, aún no publicada en Fallos, considerando 27 del voto de la mayoría; “Caimi”, C.36.XLVIII, 20/11/12, aún no publicada en Fallos, considerando 3°, y “Allimport”, A.962.XLVII, 27/11/12, aún no publicada en Fallos, apartado IV, párrafo cuarto, del dictamen de la Procuradora Fiscal al que se remite la Corte, entre muchísimas otras.

Sin embargo, varios factores explican la preeminencia de insistir en la inconstitucionalidad de las normas del C.A. que impiden al TFN realizar el contralor con la ley fundamental.

Primeramente, debe señalarse que existen muchísimas empresas dedicadas al rubro de exportación a Estados Partes del MERCOSUR, las cuales por ser de pequeño o mediano porte o por el reducido precio de los productos que producen y exportan, suelen plantear recursos de repetición de derechos de exportación por operaciones que, individualmente consideradas, no logran superar el monto en cuestión (art. 1025 del C.A., más aún luego de la reforma del tope para apelar). Por ello, al negarse sistemáticamente el TFN a efectuar el control de constitucionalidad y determinan la remisión del expediente a la justicia federal competente, ello obliga a que dichas empresas dupliquen el acceso a la justicia (ante el TF en lo que supere el monto y ante el fuero federal en el resto de los supuestos), con el dispendio de recursos que ello implica.

En segundo lugar, choca contra el principio de la economía procesal que en cada ocasión en que se planteó la inconstitucionalidad del límite del art. 1025 del C.A. ante el TFN, éste decida – en causas de escaso monto – el reencuadre hacia el recurso jerárquico, o, en el mejor de los casos y acogiendo la nueva jurisprudencia del fuero contencioso administrativo, la remisión a la justicia federal competente. Se multiplican así, nuevamente, las instancias jurisdiccionales.

Además, cabe mencionar un argumento afinado en la garantía de la defensa en juicio y principalmente en el derecho al juez natural (o juez predeterminado por la ley), ambas con asiento en la Constitución nacional y en los instrumentos sobre derechos humanos a los cuales ésta les con-

fiere jerarquía asimilable (art. 75, inciso 22, párrafo primero). En efecto, asegura de modo más acabado ambas prerrogativas fundamentales que sea el TFN, único órgano jurisdiccional especializado en su tipo en el país, quien pueda, al entender en causas de neto corte “fiscal” – como lo son las aduaneras e impositivas –, controlar el ajuste o no de las leyes a la Carta magna.

En tal sentido – en el marco de un litigio sobre el monto de una multa aduanera – la CNA-CAF ha tenido oportunidad de considerar que del art. 8, inciso 1, de la CADH¹⁰⁸ «no resulta que el órgano jurisdiccional de intervención obligada en controversias de esta naturaleza deba integrar necesariamente el Poder Judicial, por lo que, reuniendo legalmente el Tribunal Fiscal las condiciones exigidas por dicha norma – a lo que debe agregarse su especialización en la materia –, es éste quien debe conocer en la cuestión suscitada»¹⁰⁹.

En esta línea, hace algunos años ya, Spisso – autor que defiende la plena capacidad que tiene el TFN para realizar el contralor de constitucionalidad – con razón argumentaba que en esta cuestión tiene implicancia la salvaguarda de “los derechos de los administrados”, quienes “tienen el derecho que al someter una controversia a la decisión de un tribunal, sea éste administrativo o judicial se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales”¹¹⁰.

Finalmente, existen recientes e interesante desarrollos jurisprudenciales (como se verá infra, el fallo de la Corte Suprema in re “Rodríguez Pereyra”, y aún votos disidentes del propio TFN) y doctrinales que vuelcan nuevos argumentos en abono de la atribución fiscalizadora del TFN a pesar de la limitación contenida en el art. 1164 del C.A.

108. PSJCR, art. 8 “1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

109. CNACAF, sala IV, “De Fabriziis, José Antonio”, 03/06/86 [pasaje recogido en GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, “Derecho tributario”, tomo I, ed. Depalma, Buenos Aires, 1996, pág. 162 (la negrita fue adicionada)]. En igual sentido, sala I^a, “Colfax SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/medida cautelar (autónoma)”, expte. N° 34818/99, 12/05/00 (*inédito*), que se citará *infra*.

110. SPISSO, Rodolfo R., “Los tribunales administrativos y el control de constitucionalidad. El Tribunal Fiscal de la Nación y el desafío impuesto por el principio de supremacía constitucional”, ED 129, 977 (1988).

III. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 1025 DEL C.A.

III.1. Argumentos de orden constitucional

III.1.2. La tutela judicial y administrativa efectiva

1. Toda petición que se realiza ante el Poder Judicial debe, evidentemente, estar motivada en la pretensión de prevenir o reparar una afectación de derechos.

El límite contenido en el art. 1025 del C.A. provoca la imposibilidad de que la denegatoria de la Aduana – a la devolución de derechos de exportación – sea revisada por el TFN, con los consiguientes perjuicios que ello provoca. Más aún cuando el TFN interpreta que la posibilidad de recurrir varias resoluciones a través de un mismo recurso no implica la sumatoria de los montos por ellas involucrados, sino que cada acto apelado debe ser individualmente considerado a fin de determinar su competencia.

La incompetencia del TFN provoca el cerceamiento claro del **derecho a la tutela judicial efectiva o de acceso a la jurisdicción**, pues la Aduana emitiría una resolución inapelable ante órgano jurisdiccional alguno, pues tampoco su monto – para seguir con nuestro ejemplo – supera el límite previsto en el art. 1024 del C.A. para acceder al Poder Judicial (\$ 2.000), causando un perjuicio definitivo, en particular a los **derechos humanos de propiedad y de defensa en juicio**.

La forma de analizar (individualmente) las resoluciones atacadas que utiliza el TFN, en los supuestos en los que el reclamante es **una empresa de pequeño porte**, que por el volumen involucrado en cada embarque no suele abonar cantidades importantes de derechos de exporta-

ción, **provoca que en innumerables casos la vía judicial sea de imposible ejercicio**. En otras palabras, la empresa ve comprometida sumas considerables de repeticiones de derechos de exportación que, dada su alta atonicidad, individualmente consideradas no alcanzan el monto exigido (arts. 1024 y 1025 del C.A.), a pesar de que en su conjunto resulten sumas importantes.

Al quedar así clausurado el acceso al TFN (art. 1025 C.A.) o al Poder Judicial (art. 1024 C.A.), la Aduana, al emitir una resolución irrecorrible asume las potestades de un órgano administrativo jurisdiccional, o al menos a él equiparable, sin que al mismo tiempo se permita la revisión de tal decisión final por parte del TFN o el Poder Judicial, lo cual constituye una solución que infringe el sistema constitucional patrio, en especial el derecho a la **tutela judicial efectiva o de acceso a la jurisdicción**.

2. Resulta por todos sabido que los derechos humanos mencionados tienen profunda estirpe constitucional a tenor de lo previsto en el art. 18 de la Carta Magna, el cual dispone que “[n]ingún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. (...) Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”, como así también en el art. 33 del mismo cuerpo normativo¹¹¹.

Pero además, la garantía de la tutela judicial efectiva surge explícita también de varios instrumentos sobre derechos humanos a los que el art. 75, inciso 22, párrafo segundo, de la Constitución nacional asigna “jerarquía constitucional”. Así lo hacen la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH, arts. XVIII y XXIV¹¹²), la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH, arts. 8

111. “Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.

112. DADDH, arts. XVIII “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos. Asimismo debe disponer de un procedimiento sencillo y breve por el cual la justicia lo ampare contra actos de la autoridad que violen, en perjuicio suyo, alguno de los derechos fundamentales consagrados constitucionalmente” y XXIV “Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquiera autoridad competente, ya sea por motivo de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución”.

y 10¹¹³), la CADH (arts. 8, inciso 1, y 25¹¹⁴) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP, arts. 2 y 14, inciso 1)¹¹⁵.

3. La Corte Suprema en su jurisprudencia ha defendido profundamente y con vehemencia el derecho a la tutela judicial efectiva, entendido como la garantía constitucional que permite a todo habitante su acceso al Poder Judicial o a órganos jurisdiccionales equiparables.

Así, en el fallo “Serra y otro”, haciendo referencia a la caducidad de la acción procesal administrativa (acción contencioso administrativa) y la consiguiente imposibilidad de los jueces de intervenir en tales situaciones, la Corte Suprema remarcó que una *«idea directriz de nuestro sistema constitucional – que emerge de la garantía del debido proceso –... es el principio pro actione a que conduce el **derecho fundamental a la tutela judicial efectiva**, que se deriva, necesariamente, del art. 18 de la Constitución Nacional, cuya regulación se integra, además, con las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica, que al ser aprobado por la ley 23.054 y ratificado el 5 de septiembre de 1984, tiene el carácter de ley suprema de la Nación de acuerdo con lo dispuesto por el art. 31 de la Constitución Nacional»*¹¹⁶.

En in re “Astorga Bracht”, el alto tribunal consideró que *«el art. 3º, inc. a, de la resolución COMFER 16/99 resulta violatorio del art. 18 de la Constitución Nacional y de las convenciones internacionales de derechos humanos, que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el **derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva** (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8º y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8º y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 2º, inc. 3º, aps. a y b, y 14, inc. 1º, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos)»*¹¹⁷.

Como bien han sostenido los jueces Maqueda y Zaffaroni (in re “Arisnabarreta”), *«el vicio de denegación de justicia se configura, según lo ha resuelto reiteradamente esta Corte, cuando a las personas se les impide acudir al órgano judicial para la tutela de sus derechos “derecho a la jurisdicción”...»*¹¹⁸.

Más específicamente en el caso que nos ocupa, es apropiado mencionar el fallo “José Luis Puig”. En su origen, el actor – perdedor en la segunda instancia local – interpuso recurso de

113. DUDH, arts. 8 “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley” y 10 “Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal”.

114. CADH, arts. 8 “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” (inciso 1) y 25 “1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales. 2. Los Estados Partes se comprometen: a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso”.

115. PIDCP, arts. 2 “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a garantizar que: a) Toda persona cuyos derechos o libertades reconocidos en el presente Pacto hayan sido violados podrá interponer un recurso efectivo, aun cuando tal violación hubiera sido cometida por personas que actuaban en sus funciones oficiales; b) La autoridad competente, judicial, administrativa o legislativa, o cualquiera otra autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado, decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso, y a desarrollar las posibilidades de recurso judicial” (inc. 3) y 14 “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter formal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil” (inc. 1).

116. CSJN, “Serra y otro”, 26/10/93, Fallos 316:2454, considerando 16 del voto de la mayoría. El destacado fue adicionado.

117. CSJN, “Astorga Bracht”, 14/10/04, Fallos 327:4185, considerando 6º. La negrita no está en el original.

118. CSJN, “Arisnabarreta”, 06/10/09, Fallos 332:2159, considerando 21 del voto de la disidencia parcial de los jueces Maqueda y Zaffaroni.

inaplicabilidad de ley, y en dicho marco alegó la inconstitucionalidad de las normas provinciales (art. 278 del Código Procesal Civil y Comercial de Buenos Aires) que, por razón del monto, hacían imposible su acceso a la suprema corte provincial, alegando asimismo la conculcación de los derechos constitucionales de defensa en juicio y de propiedad. Llegado en queja el asunto a la Corte Suprema —previa denegación de la vía recursiva por parte de la Suprema Corte de Buenos Aires, en atención a que el monto reclamado no superaba el mínimo para recurrir—, el máximo tribunal destacó:

— que, en relación a los agravios constitucionales invocados, la corte provincial privilegió la aplicación de normas de rito *«que – como el art. 278 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires – sólo habilitan la instancia suprema para litigios cuyo valor excede de cierto monto respecto del control de constitucionalidad que debe ejercer sobre los temas federales propuestos a su decisión»;*

— *«[q]ue, a ese respecto, el Tribunal tiene decidido que el mentado control – y el consiguiente tratamiento de las cuestiones federales introducidas por las partes – no pueden impedir a ningún tribunal de la República, y menos aún a los que son los supremos órganos jurisdiccionales de las provincias, que se pronuncien respecto de los agravios constitucionales oportunamente planteados por las partes (Fallos: 310:324; 311:2478)»;*

— *«[q]ue esta Corte ha señalado también que la exigencia de transitar exhaustivamente las instancias existentes en el orden local —ordinarias y extraordinarias— como recaudo de admisibilidad del remedio intentado, tiene como presupuesto el reconocimiento ineludible de la aptitud jurisdiccional de los tribunales de todo el país —incluidos obviamente los superiores de provincia— para considerar y aplicar en su integridad la totalidad del orden jurí-*

dico del Estado, en cuya cúspide se encuentra la Constitución Nacional (art. 31)...»;

— *«[q]ue el adecuado respeto al régimen federal de gobierno y a la zona de reserva jurisdiccional de las provincias impone reconocer a los magistrados de todas las instancias el carácter de irrenunciables custodios de los derechos y garantías de la Ley Fundamental,...»¹¹⁹.*

III.1.2. El principio de revisibilidad de los actos administrativos

1. La imposibilidad de recurrir la resolución aduanera ante alguna instancia jurisdiccional (el Poder Judicial, visto el monto exigido por el art. 1024 del C.A.; o el TFN, atento al art. 1025) transforma a la Aduana, en los hechos, en una autoridad administrativa jurisdiccional, o al menos hace que su decisión se asemeje a un acto administrativo jurisdiccional, en tanto resuelve de forma definitiva la pretensión de un particular basada en el ordenamiento jurídico¹²⁰. **El agravio constitucional principal se configura por el hecho de que, en cualquiera de los casos, se impide el acceso a la instancia jurisdiccional o judicial revisora.**

En este sentido, en el fallo “López de Reyes”, la Corte Suprema señaló que *«con referencia a la actuación de organismos administrativos que ejercen funciones de tipo jurisdiccional, esta Corte ha estimado indispensable que las decisiones por ellos emitidas dejen expedita la instancia judicial»*, sin embargo, *«no debe verse en ello una exigencia rígida, insusceptible de ser adecuada a los requerimientos impuestos por la estructura del Estado moderno y por las actividades que él desarrolla teniendo en vista el bienestar social»*; y que *«[l]o que el ordenamiento vigente demanda es el cabal respeto de la garantía constituida por la certeza de que aquellas decisiones quedarán sujetas a control judicial*

119. CSJN, “Puig”, 13/05/08, Fallos 331:1178, considerandos 8° a 11. Todas las negritas fueron agregadas.

120. Conviene aclarar que la Corte Suprema ha reconocido el ejercicio de tales facultades no sólo a órganos administrativos jurisdiccionales sino también a entidades de la Administración que, de común, no suele ejercer tales atribuciones; en tal sentido, en el fallo “Club del 53” (CSJN, 06/02/48, Fallos 210:22), el máximo tribunal consideró como *«resoluciones judiciales de órganos administrativos»* a *«la del jefe de la Policía Federal que deniega autorización para realizar un acto público»*.

suficiente; o sea que, en el supuesto de mención, no se conferirá a los funcionarios actuantes un poder absolutamente discrecional e incontrolado, sustraído a toda especie de revisión judicial ulterior»¹²¹.

Cabe traer a colación el precedente “Fernández Arias”, en el cual la Corte Suprema reconoció la validez constitucional de los órganos administrativos a quienes se los dota de funciones jurisdiccionales, a condición de que sus decisiones sean susceptibles del correspondiente «control judicial suficiente». En dicha sentencia la Corte destacó que:

— *«es preciso advertir que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que, en mayor grado, atribuyen fisonomía relativamente nueva al principio atinente a la división de poderes»;*

— *que «en numerosos fallos, resolvió que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales – de índole administrativa – destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración»;*

— *que la viabilidad de tales órganos administrativos jurisdiccionales está sometida a limitaciones, entre las cuales «figura, ante todo, la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior (Fallos 244:548)»;*

— *que «la Corte Suprema admitió la actuación de cuerpos administrativos con facultades jurisdiccionales, mas lo hizo luego de establecer, con particular énfasis, que la validez de los procedimientos hallábanse supeditada al requisito de que las leyes pertinentes dejaran expedita la instancia judicial posterior. Así, se asignó valor esencial a la circunstancia de haberse previsto “oportunidad para que los jueces revisen el pronunciamiento administrativo” (Fallos 187:79),*

estimándose imprescindible el otorgamiento de “recurso u curso subsiguiente ante los jueces del Poder Judicial” (Fallos 195:50), en la inteligencia de que, a falta de él, el régimen dejaría de ser congruente “con los derechos y garantías constitucionales” (Fallos 207:346)...»;

— *que «las conclusiones que de todo ello derivan son claras y, además, en nada se diferencian de las que surgen impuestas por la más elemental sensibilidad jurídico-política, de la que no es dado prescindir cuando al análisis recae sobre las bases mismas de la organización del Estado democrático. De conformidad con lo hasta aquí expuesto, pues, y a título de síntesis, cabe declarar que, en casos como el de autos, control judicial suficiente quiere decir: a) reconocimiento a los litigantes del derecho a interponer recurso ante los jueces ordinarios; b) negación a los tribunales administrativos de la potestad de dictar resoluciones finales en cuanto a los hechos y al derecho controvertidos, con excepción de los supuestos en que, existiendo opción legal, los interesados hubiesen elegido la vía administrativa, privándose voluntariamente de la judicial (doctrina de Fallos 205:17; 245:351). La mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas»;*

— *que «una interpretación contraria no tendría cabida dentro del derecho argentino, en mérito a dos razones principales. Primeramente, porque el art. 18 de la Constitución Nacional incluye la garantía de que, mediando situaciones del carácter indicado, ha de reconocerse a los habitantes del país el derecho a ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia (Fallos 193:135; 209:28; 246:87, consid. 9º). Si este requerimiento no recibe satisfacción, esto es, si las disposiciones que gobiernan el caso impiden a las partes tener acceso a una instancia judicial propiamente dicha,..., existe agravio constitucional originado en privación de justicia. En efecto, ésta se configura toda vez que un particular, no obstante hallarse protegido por la indica-*

121. CSJN, “López de Reyes”, 25/09/59, Fallos 244:548, considerandos, párrafo segundo. El resaltado fue adicionado.

da garantía del art. 18, queda sin juez a quien reclamar la tutela de su derecho, ..., o bien – como acontece en la especie – a raíz de preceptos legales que lisa y llanamente excluyen la debida intervención judicial (doctrina de Fallos 129:405, consid. 2º; 184:162, consid. 3º; 205:17, consid. 3º). Puede afirmarse, por tanto, que, aun cuando el **art. 18 de la Constitución** no requiere multiplicidad de instancias, ..., debe entenderse que **sí impone una instancia judicial al menos**, siempre que estén en juego derechos, relaciones e intereses como los que aquí se debaten, los que de ningún modo pueden ser totalmente sustraídos al conocimiento de los jueces ordinarios sin agravio constitucional reparable por la vía del art. 14 de la ley 48»; y finalmente,

– que «la segunda razón invocable es igualmente decisiva. **Ningún objetivo político, económico o social tenido en vista por el Poder Legislativo, cualquiera sea su mérito, alcanzaría a justificar la transgresión acreditada en la causa.** (...) el principio de la división de poderes puede y, sin duda, precisa ser adecuado a las necesidades de la vida contemporánea, en la medida en que lo toleren la generalidad y la sabiduría de las normas constitucionales, prescriptas para regir indefinidamente en el tiempo. Pero una cosa es la adecuación de él y otra la patente violación de su esencia. En cuanto implica que incurre en esta última, el total desposeimiento de atribuciones que, en perjuicio del Poder Judicial, consuman las normas impugnadas, no puede ser convalidado. **Admitir su legitimidad importaría tanto como autorizar la supresión o cuando menos la omisión del aludido principio, sin cuya vigencia la forma republicana de gobierno queda sin base que la sustente y, en consecuencia, las funciones estatales resultan potencialmente desquiciadas con el consiguiente desamparo de las libertades humanas**»¹²².

2. En “Virginia Rita Recchia de Schedan” fue sumamente clara la Corte Suprema al señalar que

«[l]a plenitud del estado de derecho, ..., no se agota en la sola existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige esencialmente la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad y, por ende, la posibilidad de hacer efectiva la justiciabilidad plena de las transgresiones a la ley y de los conflictos jurídicos; ... el verdadero valor del derecho, descansa por completo en el conocimiento de sus funciones, es decir, en la posibilidad de su realización práctica... La función del derecho, en general, es la de realizarse: lo que no es realizable, nunca podrá ser derecho»¹²³.

3. Más recientemente, en el precedente “Gador”, la Suprema Corte así resumió su jurisprudencia en la materia: «Que si bien esta Corte ha admitido que los organismos de la administración ejerzan facultades de índole jurisdiccional, ello ha sido así en tanto se garantice un control judicial suficiente a su respecto, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior. Que, como también ha señalado este Tribunal, el alcance que ese control judicial debe tener para que sea legítimo tenerlo por verdaderamente suficiente no depende de reglas generales u omnicomprendivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica. No obstante, si las disposiciones que gobiernan el caso impiden a las partes tener acceso a una instancia judicial propiamente dicha, como lo hace el precepto cuestionado en autos, existe agravio constitucional originado en la privación de justicia (Fallos: 247:646; 305:129, entre muchos otros)»¹²⁴.

4. Como se puede observar, la Corte Suprema es clara **al condicionar el ejercicio de atribuciones jurisdiccionales por la Administración a su posterior revisión por los órganos del Poder Judicial**¹²⁵. La solución contraria, como se ha visto, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva o de acceso a la jurisdicción.

122. CSJN, “Fernández Arias”, 19/09/60, Fallos 247:646, considerandos 5º, 9º, 13, 17 y 19 a 21 del voto de la mayoría. El resaltado fue adicionado.

123. CSJN, “Recchia de Schedan”, 21/04/83, Fallos 305:504, considerando 7º, párrafo tercero.

124. CSJN, “Gador SA”, 09/03/04, Fallos 327:367, considerandos 4º y 5º.

125. Ver, en igual dirección, entre muchos, CSJN, “Costes”, 19/06/40, Fallos 187:79; “Freijomil”, 24/02/43, Fallos 195:50, y “Derna”, 06/11/1986, Fallos 308:2133, párrafos tercero y cuarto del dictamen del Procurador General que la Corte Suprema hace suyo.

III.1.2. Jurisprudencia sobre los artículos 1024 y 1025 del C.A.

1. En apoyo de todo lo hasta aquí mencionado – que resulta suficiente a los fines de acreditar el agravio constitucional que provoca el límite monetario del art. 1025 del C.A., y con ello su inconstitucionalidad – conviene citar nuevamente el caso “Josema”, resuelto por la sala Vª de la CNACAF, en virtud del recurso planteado por el fisco contra la decisión del TF, la cual resolvió, por un lado, declarar su incompetencia para entender en un recurso de apelación contra una resolución del Administrador de la Aduana de Villa Constitución, que condenaba a dos empresas al pago de una multa – por la infracción prevista en el art. 954, inciso 1 “c” del C.A. –, dado que el monto de la misma no superaba la suma para apelar (\$2.500 por aquel entonces) prevista en el art. 1025, inciso 1 “b” del C.A. (según la redacción dada por la ley 25.239); y, por el otro, remitir las actuaciones a la Dirección General de Aduanas a fin de que se asigne al expediente el trámite del recurso jerárquico menor (arts. 89 y siguientes del Decreto Reglamentario de la LPA).

La Cámara, luego de considerar que asistía razón a la recurrente, atento a que el recurso jerárquico no era procedente contra una resolución definitiva como la impugnada en la causa *«pues la vía administrativa queda agotada con su dictado»*, resaltó que *«[e]llo es así además, en razón de que el interesado no ha planteado la inconstitucionalidad de la norma que fija el monto mínimo para recurrir (que sirvió de fundamento al Tribunal a quo para declararse incompetente), y que lo deja desprovisto de revisión por un órgano con facultades jurisdiccionales»*¹²⁶.

Posteriormente, la misma sala Vª de dicha Cámara, en “Dow Química Argentina S.A.”¹²⁷,

hizo lugar a la pretensión anulatoria del fisco de la determinación del TFN de reencuadrar la acción en un recurso jerárquico menor (y derivó el asunto a la justicia federal competente), destacando – con cita de su precedente “Josema” – que ello es así atento a que tal vía jerárquica deviene improcedente ante resoluciones definitivas que agotan la vía administrativa con su dictado, y *«además, en razón de que el interesado no ha planteado la inconstitucionalidad de la norma que fija el monto mínimo para recurrir (que sirvió de fundamento al Tribunal a quo para declararse incompetente), y que lo deja desprovisto de revisión por un órgano con facultades jurisdiccionales»*¹²⁸.

Asimismo, en la sentencia “Verónica SACIAFEI”, la sala IVª de la Cámara, al hacer lugar a la apelación planteada por el fisco – contra la decisión del TFN por la que declarándose incompetente (en una apelación contra cargos por ajuste de valor efectuados por la DGA, sección Rosario) reencarriló el expediente en un recurso jerárquico menor (atento a que las resoluciones atacadas no alcanzaban el monto del art. 1025 del C.A.) – y derivar el expediente a la justicia federal de Rosario, no dejó de mencionar que *«la declaración de incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, ... no había sido materia de agravio en la instancia»*¹²⁹.

Como puede observarse **la CNACAF ha venido dejando abierta la posibilidad de la tacha de inconstitucionalidad del art. 1025 del C.A., cuando el agravio hubiera sido previamente invocado ante el TFN, o ante su instancia.**

2. Además, la propia CSJN, en su precedente “Schuster”, ha puesto límites a la aplicación de los montos de recurso previstos en el C.A., y si bien lo hizo en relación al art. 1024 de dicho código, lo fue – como se verá a continuación – **con argumentos que son extensibles al art. 1025.**

126. CNACAF, “Josema”, cit., considerando III, párrafo cuarto. La negrita fue adicionada.

127. Originariamente, la actora había solicitado al TF la revocación de resoluciones aduaneras que denegaron la repetición de derechos de exportación, cada una por sumas inferiores a lo previsto en los arts. 1024 y 1025 del C.A. (según la ley 25.239: \$ 2.000 y \$ 2.500, respectivamente). Una de las resoluciones aduaneras superaba los \$2.000 pero que era inferior a \$ 2.500, en el cual el TF resolvió la competencia de la justicia federal de Santa Fe (Aduana de registro de la operación), a la cual derivó el expediente.

128. CNACAF, “Dow Química Arg. SA”, cit., considerando IV. La negrita no está en el original.

129. CNACAF, “Verónica SACIAFEI”, cit., considerando III, último párrafo.

En efecto, dijo la Corte Suprema en aquel precedente:

— «...que, cuando se trata de pronunciamientos jurisdiccionales emanados de órganos administrativos, debe garantizarse su sujeción a un control judicial suficiente, a fin de impedir que aquellos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior»;

— «...que el alcance que ese control necesita revestir para que sea legítimo tenerlo por verdaderamente suficiente, no depende de reglas generales u omnicomprendivas, sino que ha de ser más o menos extenso y profundo según las modalidades de cada situación jurídica, pues la mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas... y que — por vincularse con el derecho al debido proceso — **no pueden ser obviadas ni aún por consideraciones acerca de la escasa cuantía que se presenta como condicionante de la apelabilidad de la sanción aplicada**»;

— «[q]ue al ser ello así, lo dispuesto por el **art. 1024 del C.A. en cuanto impide el control judicial de las resoluciones definitivas dictadas en materia de infracciones aduaneras cuando la sanción aplicada sea inferior al monto allí esta-**

blecido, resulta contrario a la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional, la que si bien no requiere multiplicidad de instancias, debe entenderse con el alcance de exigir, al menos, una instancia judicial siempre que estén en juego derechos, relaciones e intereses como los que son objeto del sub lite, los que de ningún modo pueden ser totalmente sustraídos al conocimiento de los jueces ordinarios sin agravio constitucional reparable por la vía del art. 14 de la ley 48»¹³⁰.

La inconstitucionalidad del art. 1024 con argumentos extensibles a la tacha del art. 1025 (en tanto el TFN debe ser considerado — como se verá infra — un órgano de administración de justicia) ha sido convalidada por la **Cámara Federal de San Martín** (CFSM), en autos “Korach/AFIP–DGA”, iniciados en virtud de la demanda contenciosa incoada contra una resolución del Administrador de la Aduana de Campana que impuso una multa de \$1.500 por infracción al art. 994, inciso c) del C.A. Al contestar la demanda, la Aduana planteó la incompetencia del juzgado interviniente sobre la base de que el monto de la condena era menor al fijado en el art. 1024 del C.A. para abrir la instancia judicial. En primera instancia, el **Juzgado Federal de Campana** (JF Campana), convalidando la solución propiciada por el Procurador Fiscal¹³¹, declaró la inconstitucionalidad del art. 1024 del C.A.¹³².

130. CSJN, “Schuster”, 27/10/87, Fallos 310:2159, considerandos 4º a 6º. La negrita fue adicionada. Al comentar la sentencia, Bidart Campos advierte “que la magnitud de la sanción (en el caso, su monto) impuesta administrativamente no proporciona un criterio válido para otorgar o denegar la instancia judicial revisora”, por lo que, para la Corte Suprema, “multas de monto inferior no permiten sustraer al Poder Judicial su competencia de revisión” [BIDART CAMPOS, Germán, “Multas aduaneras de monto inferior que no admiten revisión judicial: inconstitucionalidad de la ausencia de control”, ED 127-281 (1988)].

131. Quien sostuvo la inconstitucionalidad del art. 1024 del C.A. (en cuanto al monto mínimo para recurrir), destacando que «vedar in limine litis la instancia judicial revisora, resulta un notable cercenamiento de la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, en cuanto ésta requiere que no se prive a nadie arbitrariamente de la adecuada y oportuna tutela de los derechos que pudieran eventualmente asistirle sino por medio de un proceso conducido en legal forma y que concluyera con el dictado de una sentencia fundada» [JF Campana, “Korach c/AFIP–DGA”, expte. N° 14.653 (F° 68), sentencia interlocutoria N° 1396/08, 23/04/10, resulta 4].

132. Para así decidir, el Juez Federal señaló que del juego de los arts. 1024 (monto mínimo para recurrir al Poder Judicial), 1025 (monto mínimo para apelar al TF) y 1132 (vías de recurso contra las resoluciones aduaneras sobre repetición y sobre infracciones), todos del C.A., resulta que «la resolución del administrador de la Aduana que condena al pago de una multa inferior a \$2.000, estaría ajena a todo tipo de revisión, ya sea la administrativa de apelación al Tribunal Fiscal, como la judicial. Empero, cabe destacar que desde antiguo es doctrina del Superior Tribunal que la prohibición constitucional del art. 95 (hoy 109) no impide al Poder Ejecutivo actuar como juez administrativo siempre que contra sus resoluciones se deje expedita la instancia judicial y se de satisfacción al derecho de defensa del infractor, sosteniendo que: “... El art. 95 de la Constitución Nacional guarda una relación íntima con el 18, de modo que se tornarían inconstitucionales las normas que no otorgasen al menos una instancia judicial para el debate de los intereses jurídicos en pugna... Aun cuando el art. 95 de la Constitución Nacional fuese interpretado con amplitud, como lo ha sido, admitiendo la intervención de organismos administrativos en funciones propias de los jueces, el art. 18 exige que siempre exista una instancia judicial donde, al revisarse lo

Al decidir sobre el fondo del asunto – confirmando el fallo de primera instancia apelado por la Aduana –, la Cámara Federal, remitiéndose al dictamen del Fiscal General, decretó la inconstitucionalidad del art. 1024 del C.A., en virtud de la doctrina de la CSJN en el fallo “Schuster”, la cual cita explícitamente¹³³.

3. Por su parte la doctrina, analizando el art. 1024 del C.A., con argumentos que **son perfectamente predicables en relación al art. 1025**, en orden a los derechos fundamentales del juez natural y de acceso a la jurisdicción – estribando el examen en el art. 18 de la Constitución nacional y en los pactos sobre derechos humanos mencionados en el art. 75, inciso 22, párrafo segundo, del mismo cuerpo –, ha dicho que “estos principios procesales constitucionales, necesariamente repercuten en materia aduanera, ya que también resultan de aplicación. La normativa aduanera permite, en todo momento, someter las decisiones del servicio aduanero a un control judicial ulterior, conforme a los remedios procesales que tiene. [...] Se puede afirmar que, conforme a las consideraciones expuestas, **el aludido principio se vulnera con la reforma del Código Aduanero Argentino al art. 1024**. Por el cual se establece como límite para recurrir ante la Justicia competente las cuestiones que tengan que ver con ejecuciones fiscales y las resoluciones que versen sobre repetición de tributos, y las infracciones, cuyos montos involucrados superen la suma de [\$]2.000”¹³⁴.

La misma fuente agrega, en alusión al derecho de defensa en juicio, que a partir de la lectura de la Sección XIV (Procedimientos) del Código Aduanero “puede afirmarse válidamente que este principio se encuentra debidamente resguardado en los procedimientos que consagra la legislación aduanera, no obstante **los cuestionables límites objetivos** para demandar o recurrir a la administración, introducidos por la reforma al Código Aduanero a través del art. 1024 por medio de la ley 25.986”¹³⁵.

Por su parte, Lascano suscribe también dicha posición¹³⁶.

III.2. La reciente reforma (Ley 26.784)

Como se podrá deducir de los párrafos precedentes y de lo que se expresará *infra*, en nuestra opinión, resulta desajustado al orden constitucional patrio que, dado la evolución del derecho como así también de las atribuciones y competencia del TFN, la codificación aduanera limite el acceso a dicho tribunal, independientemente del monto que las normas fijen a tal fin, pues, en definitiva, la contundencia de un derecho no puede limitarse por la cuantía económica que él involucra.

Dicho ello, cabe resaltar algunos aspectos de la reciente reforma del monto del art. 1025 del C.A. que profundizan aquella incompatibilidad constitucional¹³⁷.

(Cont.)

resuelto por aquellos organismos administrativos, siga rigiendo sustancialmente el cardinal principio de que la decisión final corresponde al Poder Judicial de la Nación o de las Provincias según el caso...» [JF Campana, “Korach”, cit., considerandos, párrafo segundo, con cita de los considerandos 6º y 12 del voto concurrente de los jueces Boffi Boggero y Aberastury en el fallo de la CSJN “Fernández Arias”, citado ut supra)]. Con tales argumentos, el Juez Federal declaró que **«la aplicación del art. 1024 del C.A., en cuanto limita el acceso a la justicia del administrado en razón del monto, resulta violatoria del derecho de defensa en juicio y como tal debería ser descalificada desde el punto de vista constitucional. En consecuencia entiendo que debe rechazarse el planteo de incompetencia efectuado por el representante de la Aduana de Campana, y declarar la inconstitucionalidad del art. 1024 del C.A.»** (JF Campana, “Korach”, cit., considerandos, párrafo tercero). El destacado fue agregado.

133. CFSM, sala 2, “Korach c/AFIP-DGA”, expte. 1.627/10, 09/11/10, publicado en Suplemento de derecho aduanero y comercio exterior de elDial N° 1, www.eldial.com, 18/05/11 (doc: elDial AA6B3D), considerando VI.

134. ALAIS, Horacio F., “Los principios del derecho aduanero”, ed. Marcial Pons, Bs. As., 2008, p. 274. La negrita no es del original.

135. ALAIS, Horacio F., op. cit., pág. 278. La negrita fue adicionada.

136. LASCANO, Julio C., “Procedimientos aduaneros”, ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2011, págs. 293-294.

137. ALAIS, Horacio F.–PEROTTI, Alejandro D., “Una limitación que resulta inconstitucional”, diario La Nación, Sección 5º Suplemento Comercio Exterior, Buenos Aires, 20/11/12, <http://www.lanacion.com.ar/1528310-una-limitacion-que-resulta-inconstitucional>.

Se mencionó previamente que la Ley de Presupuesto Nacional para el año 2013, a través de su art. 76, elevó, de una sola vez (y sin escalas), el monto fijado en el 1025 del C.A., el cual pasó de \$ 2.500 a \$ 25.000. Matemáticamente, la suba del monto implicó un aumento de 1000%, lo cual, transforma a la modificación en inconstitucionalidad por violación del principio de razonabilidad de las normas (art. 28 de la Constitución nacional).

Cuando el monto de los litigios sea menor a dicha suma tendrá competencia la justicia federal de primera instancia, siempre que, además, se supere el monto de \$ 2000 estipulado en el art. 1024 del C.A.; si acaso no se llegara a dicho valor, aún quedan dos caminos planteando la demanda ante el mismo fuero: hacerlo en los términos del art. 23, inciso a), de la LPA¹³⁸, o solicitar la declaración de inconstitucionalidad del monto mencionado¹³⁹.

La nueva modificación, en términos precisos, no enerva el contralor judicial de la actividad de la Aduana, dado que, de no superarse los \$ 25.000, como se dijo, siempre quedará abierta la vía ante el Poder Judicial¹⁴⁰.

Sin embargo, no pueden dejar de mencionarse ciertas consecuencias negativas de la reforma.

En primer lugar, sin que exista norma legal alguna y basado únicamente en su interpretación

del art. 19 de su Reglamento de Procedimiento, el TFN entiende que para considerar el monto del reclamo debe tenerse en cuenta el valor involucrado en cada resolución que se apela y no el total de los mismos, lo cual reduce aún más las posibilidades de alcanzar la suma mínima del art. 1024 del C.A.

Por otro lado, no puede negarse que el Poder Judicial, además de estar colapsado por la gran cantidad de expedientes, no es un fuero especializado en temas aduaneros e impositivos, que si lo es el TFN (de hecho, el único del país). En tal sentido, bien expone Camaüer que “el TFN es el ‘juez natural’ que debe entender en estos casos para satisfacer la exigencia de tutela efectiva que impone la Constitución y los Tratados Internacionales que incorpora su normativa y que en consecuencia, la posibilidad de recurrir en los casos de determinación de una obligación tributaria es un derecho fundamental de la persona humana”, circunstancia ésta, entre otras, que lo llevan a mantener que la modificación que introduce el art. 76 de la ley 26.784 en el monto del art. 1025 del C.A. “podría ser tachada de inconstitucional a la luz de la normativa internacional incorporada a la constitución en tanto exige que todos los reclamos tributarios resueltos por la autoridad administrativa deben quedar sujetos al control jurisdiccional correspondiente”¹⁴¹. De allí

138. Podrá ser impugnado por vía judicial un acto de alcance particular: a) cuando revista calidad de definitivo y se hubieren agotado a su respecto las instancias administrativas”. Ver al respecto, CNACAF, “Verónica SACIAFEI”, cit., considerando IV.

139 Como se señaló ut supra, en “Schuster” (cit.), la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del límite previsto en el art. 1024 del C.A., en tanto provoque que las resoluciones aduaneras se vean impedidas del debido control judicial exigido por el art. 18 de la Constitución.

140. Aprovechamos la ocasión para aclarar una imprecisión en la que incurriéramos en “Una limitación que resulta...” (ALAIS, Horacio F.–PEROTTI, Alejandro D., cit.), oportunidad en la cual manifestamos que la sentencia dictada por la justicia federal de primera instancia, cuando la misma involucre una cuantía menor, sería irrevisable por la cámara de alzada en virtud de la modificación introducida por la ley 26.536 (28/10/09, BO 27/11/09, pág. 4), la cual elevó a \$20.000 el monto para el recurso de apelación previsto en el art. 242 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN); no obstante expresamos también que, de todas maneras podría analizarse si dicho límite es aplicable al ámbito aduanero. Cabe señalar que en materia aduanera no rige dicha norma sino el art. 1028, inc. 1, literal b), del C.A. En tal sentido, puede mencionarse el fallo “Danone Arg. SA c/EN-DGA- Resol. 6074/03 (expte. 604662/989) s/DGA” (expte. 33.255/2004, 25/11/10; inédito) de la sala IIª de la CNACAF, en el cual se hizo a lugar un recurso de revocatoria planteado por la Aduana contra la sentencia de la misma Cámara, que había desestimado la apelación de dicho organismo argumentando que el monto fijado en el citado art. 1028, según la información que aparecía publicada en el sitio oficial del Ministerio de Economía, <http://infoleg.mecon.gov.ar>, ascendía a \$ 28.000, valor éste no superado por el monto del litigio. La Aduana alegó – y la Cámara lo aceptó – que la suma prevista en dicho artículo no era la original y que la actualización que se había llevado a cabo violaba la Ley 23.928 (de Convertibilidad; 27/03/91, BO 28/03/91 pág. 1) cuyo art. 10 derogó “todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios”.

141. CAMAUËR, Fernando G., “El art. 76 de la ley 26.784. Alcances y consecuencias”, Boletín Informativo Diario, Centro de Despachantes de Aduana, N° 10.112, 16/01/13, Bs.As., disp. en http://www.cda.org.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=13268&Itemid=999

que la norma bajo comentario conculque el derecho a la tutela judicial efectiva.

Además, salvo excepciones, aún hoy las facultades de derecho no contienen en su currícula obligatoria la materia derecho aduanero. Con lo cual, la especialización por la materia adquiere una importancia superlativa. A ello cabe adicionar que el TFN viene funcionando ininterrumpidamente desde 1960¹⁴².

Es de esperar que la revisión no haya respondido al objetivo de disminuir el gran número de causas que tiene el TF, pues si así fuera implicaría que el acceso a la justicia especializada queda reservada para demandas que involucren sumas importantes, y no en virtud de la contundencia del reclamo. No puede negarse que la reforma, en cierta medida, dificulta el acceso a la justicia para las pequeñas empresas, las que, por las operaciones que realizan, difícilmente superarán el límite dinerario fijado.

Es de advertir también que por sus características, los conflictos aduaneros requieren una importante cuota de especialización y grado de conocimientos. De allí que dejar que gran número de asuntos se priven de acceder a un tribunal jurisdiccional contencioso administrativo especializado constituiría, de manera paradójica, una suerte de denegación de justicia, negándose así a su vez que, por vía de apelación, tales casos puedan pasar por el contralor de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, la que a lo largo de los años, con su intervención, ha forjado pautas y criterios interpretativos que aclaran los institutos aduaneros y su aplicación concreta.

Adicionalmente, en los casos de conflictos con las aduanas del interior, la reforma implicará que los particulares, por razón del monto, deberán actuar en las distintas jurisdicciones federales del país, con la dificultad que esto implica en

razón de los costos de litigar a distancia y la consiguiente multiplicidad de profesionales que brindarán el mismo servicio a la empresa.

Llama sobremanera la atención que, a pesar de las implicancias mencionadas, la norma adolece de una falta absoluta de fundamentación acerca de los motivos que justificaron tan importante aumento en el monto para acceder al TFN. En efecto, ni en el mensaje de elevación del proyecto¹⁴³, ni durante su tratamiento en las comisiones pertinentes de la Cámara de Diputados y de la Cámara de Senadores¹⁴⁴, ni aún en las sesiones de los plenos de ambas cámaras¹⁴⁵, se hizo mención alguna a las razones de la modificación introducida por el art. 76 de la ley bajo análisis; más aún, en ningún momento siquiera se reparó en dicho artículo.

III.3. El derecho del MERCOSUR

III.3.1 Los derechos humanos y el derecho mercosureño

1. Cabe recordar – como se aclaró al principio – que este artículo tienen como base fáctica una repetición de derechos de exportación abonados en ocasión de operaciones destinadas a otro Estado Parte del MERCOSUR, bajo el argumento de que dicho tributos viola las normas del bloque.

Pues bien, el ordenamiento jurídico de nuestro proceso de integración también protege los derechos humanos de sus ciudadanos, en el presente caso los derechos al debido proceso, a la tutela judicial efectiva (o de acceso a la jurisdicción) y el de propiedad, cuando el ejercicio de tales derechos tiene relación estrecha con otros derechos que el Tratado de Asunción y demás normas reconocen a los particulares – a saber, en

142. El TFN fue creado por la Ley 15.265 (29/12/59, BO 27/01/60, pág. 1) y comenzó a funcionar en 1960.

143. Poder Ejecutivo Nacional, Mensaje N° 0833/12, 14/09/12, ingresado en la HCDN (Honorable Cámara de Diputados de la Nación) bajo expediente 0015-JGM-2012, publicado en Trámite Parlamentario N° 125.

144. HCDN, Comisión de Presupuesto y Hacienda, Orden del día N° 1044, 05/10/12, el cual incluye un dictamen de mayoría y tres de minoría; HCSN (Honorable Cámara de Senadores de la Nación), Comisión de Presupuesto y Hacienda, Orden del día N° 1230, 23/10/12, el cual incluye un sólo dictamen de comisión.

145. HCDN, Período 130°, Reunión 16ª, 13ª Sesión ordinaria, 10/10/12; HCSN, expediente N° 0065-CD-2012, Período 130°, 19ª Reunión, 13ª Sesión ordinaria, 31/10/12.

este supuesto, el derecho a la libre circulación de mercaderías –.

Es decir que lo alegado es la salvaguarda de los derechos humanos (al debido proceso, a la tutela judicial efectiva y de propiedad), como principios generales del derecho del MERCOSUR, en tanto vinculados a otro derecho (a la libre circulación de mercaderías) también reconocido por el ordenamiento del bloque.

2. En efecto, de la lectura de las normas regionales resulta claramente que la protección de los derechos fundamentales debe ser considerado como un principio general del derecho del MERCOSUR. No es otra cosa lo que surge del Tratado de Asunción (preámbulo, párrafo sexto¹⁴⁶), el Protocolo de Olivos para la solución de controversias (art. 34)¹⁴⁷, el Protocolo Constitutivo del Parlamento del MERCOSUR (arts. 3, inciso 4, y 4, inciso 3¹⁴⁸) y el Protocolo de Asunción sobre Promoción y Protección de los Derechos Humanos (considerandos, párrafos sexto y noveno¹⁴⁹).

3. Así también lo dispone la Decisión CMC¹⁵⁰ N° 40/04, “Creación de la Reunión de Altas Autoridades sobre Derechos Humanos”, que establece “[q]ue los derechos humanos son fundamentales para la construcción de sociedades libres y para la búsqueda del desarrollo económico y social; [q]ue la protección y la promoción de los derechos de los ciudadanos de los Estados Partes del MERCOSUR y de los Estados Asociados son objetivos esenciales del proceso

de integración de América del Sur; [y] [q]ue las libertades individuales, los principios democráticos y el estado de derecho constituyen valores comunes a las sociedades sudamericanas”¹⁵¹.

La salvaguarda de los derechos humanos como principio general del derecho mercosureño ha sido reconocida asimismo por los Presidentes de los Estados Partes en la casi totalidad de los comunicados firmados en el marco de las Cumbres del MERCOSUR. Sólo para citar un ejemplo, puede traerse a colación el “Comunicado Conjunto de los Estados Partes del MERCOSUR y Estados Asociados”, suscripto el 8 de diciembre de 2009 en ocasión de la XXXVIIIª Reunión del Consejo del Mercado Común, en el que los Presidentes i) “[r]eafirmaron que el MERCOSUR se basa en una decisión estratégica que ha permitido... promover el respeto irrestricto de los derechos humanos en los Estados Partes y Asociados”, ii) “... resaltaron los valores de la solidaridad, la convivencia pacífica y el respeto irrestricto de los derechos humanos” y, finalmente iii) “[r]eafirmaron su compromiso en garantizar que la promoción y el respeto irrestricto de los Derechos Humanos es un eje central del proceso de integración”¹⁵².

No está de más recordar que los propios términos de la Constitución nacional garantizan la aplicabilidad y jerarquía superior del derecho del MERCOSUR (arts. 31 y 75, incisos 22, párrafo primero, y 24), como así también exigen que dicho ordenamiento respete los derechos humanos.

146. “Convencidos de la necesidad de promover el desarrollo científico y tecnológico de los Estados Partes y de modernizar sus economías para ampliar la oferta y la calidad de los bienes y servicios disponibles a fin de **mejorar las condiciones de vida de sus habitantes**” (la negrita fue agregada).

147. “1. Los Tribunales Arbitrales *Ad Hoc* y el Tribunal Permanente de Revisión decidirán la controversia en base al Tratado de Asunción, al Protocolo de Ouro Preto, a los protocolos y acuerdos celebrados en el marco del Tratado de Asunción, a las Decisiones del Consejo del Mercado Común, a las Resoluciones del Grupo Mercado Común y a las Directivas de la Comisión de Comercio del Mercosur **así como a los principios y disposiciones de Derecho Internacional aplicables a la materia**”. Resaltado que se adiciona.

148. Artículos 3 “Son principios del Parlamento:... 4. El respeto de los derechos humanos en todas sus expresiones” y 4 “El Parlamento tendrá las siguientes competencias:... 3. Elaborar y publicar anualmente un informe sobre la situación de los derechos humanos en los Estados Partes, teniendo en cuenta los principios y las normas del MERCOSUR”.

149. “Reafirmando los principios y normas contenidas en la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos y otros instrumentos regionales de derechos humanos, así como en la Carta Democrática Interamericana” y “Reconociendo la universalidad, la indivisibilidad, la interdependencia e interrelación de todos los derechos humanos, sean derechos económicos, sociales, culturales, civiles o políticos”.

150. Consejo del Mercado Común.

151. Decisión CMC N° 40/04, considerandos, párrafos primero a tercero, publicada en el BO del 02/05/05, versión oficial disponible en <http://www.mercosur.int/>.

152. Literales 1, 2 y 6 del Comunicado Presidencial, versión oficial disponible en <http://www.mercosur.int/>.

III.3.2. La jurisprudencia europea

1. En este contexto, y resultando fácilmente trasladables al MERCOSUR, es esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en materia de tutela judicial efectiva de los derechos que el Tratado de dicha Unión confiere a los particulares¹⁵³.

Así en el precedente “Johnston”, la Corte comunitaria, al interpretar el art. 6 de la Directiva 76/207 – que preveía la obligación de los Estados miembros de garantizar en su ordenamiento procesal la vía jurisdiccional adecuada para que todo perjudicado por una discriminación pueda hacer valer sus derechos – señaló que *«[e]l control jurisdiccional impuesto por dicho artículo es la expresión de un principio general del Derecho que es básico en las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros»*, consagrado asimismo por el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), y que en atención a dicha norma *«interpretada a la luz del principio general antes mencionado, todas las personas tienen derecho a un recurso efectivo ante el órgano jurisdiccional competente...»*, debiendo los Estados miembros *«garantizar un control jurisdiccional efectivo para que se respeten las disposiciones aplicables del Derecho comunitario y las de la legislación nacional destinada a garantizar la posibilidad del ejercicio de los derechos previstos en la Directiva»*¹⁵⁴.

En el asunto “Heyens”, al analizar el derecho de libre acceso al empleo previsto en el Tratado, el TJUE señaló que *«la existencia de una vía de recurso de carácter jurisdiccional contra cualquier decisión de una autoridad nacional que*

*impida el ejercicio de este derecho es esencial para garantizar al particular la protección efectiva de su derecho. Tal como el Tribunal admitió en su sentencia de 15 de mayo de 1986 (...), esta exigencia constituye un principio general de Derecho comunitario que se deriva de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y que se ve sancionada en los arts. 6 y 13 del [CEDH]»*¹⁵⁵.

En el asunto “Oleificio Borelli” – llegado al Tribunal de Justicia en virtud de una consulta prejudicial vinculada a la compatibilidad, con el derecho regional, de un acto administrativo preparatorio (dictamen) contra el cual el derecho italiano no preveía recurso alguno –, la corte de la Unión enfatizó que *«[c]orresponde por tanto a los organismos jurisdiccionales nacionales decidir, ..., sobre la conformidad a Derecho del acto nacional de que se trate, en las mismas condiciones de control que las aplicables a todo acto definitivo que, adoptado por la misma autoridad nacional, pueda ser lesivo para terceros y, por consiguiente, declarar la admisibilidad del recurso interpuesto con tal objeto, aunque las normas de procedimiento internas no lo prevean en semejante caso»*¹⁵⁶.

En el asunto “Eribrand” el Tribunal de Justicia europeo resaltó que *«el principio de la tutela judicial efectiva, que constituye un principio general de Derecho comunitario (...), exige que el exportador disponga de un recurso de carácter jurisdiccional contra la decisión de las autoridades nacionales competentes adoptada en virtud del art. 47, apartado 4, del Reglamento n° 3665/87. En efecto, corresponde a los Estados miembros garantizar un control jurisdiccional efectivo para que se respeten las disposiciones aplicables de Derecho comunitario (...)»*¹⁵⁷.

153. Ver, entre muchas, TJUE, sentencias del 22/09/1998, Coote, asunto C-185/97, Rec. I-5199, considerandos 21 y 27; del 11/01/2001, Kofisa Italia, asunto C-1/99, Rec. I-207, considerando 46; del 25/07/2002, Unión de Pequeños Agricultores/Consejo, asunto C 50/00 P, Rec. I 6677, considerando 39, y del 11/09/2003, Safalero, asunto C-13/01, Rec. I-8679, considerando 50.

154. TJUE, sentencia de 15/05/1986, Johnston, asunto 222/84, Rec. 1986 pág. 1651, considerandos 17 a 19.

155. TJUE, sentencia de 15 octubre de 1987, Heyens y otros, asunto 222/86, Rec. 1987 pág. 4097, considerando 14. La negrita no está en el original.

156. TJUE, sentencia de 3 de diciembre de 1992, Oleificio Borelli/Comisión, asunto C-97/91, Rec. I-6313, considerando 14.

157. TJUE, sentencia de 13 de junio de 2003, Eribrand, asunto C 467/01, Rec. I 6471, considerando 61.

Finalmente, en el asunto “Wilson”, el mismo tribunal regional, tras recordar que el derecho a la tutela judicial efectiva encuentra su fuente en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y en los tratados sobre derechos humanos, aclaró que «[p]ara que esté garantizada la tutela jurisdiccional efectiva de los derechos establecidos por la Directiva 98/5, el órgano al que se encomiende la resolución de los recursos contra las decisiones por las que se deniegue la inscripción regulada en el art. 3 de dicha Directiva debe responder al concepto de órgano jurisdiccional definido por el Derecho comunitario. Este concepto ha sido delimitado, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de órgano jurisdiccional nacional en el sentido del art. 234 CE, mediante el enunciado de cierto número de criterios que debe satisfacer el órgano de que se trate, como son el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas (...), así como su independencia e imparcialidad»¹⁵⁸.

Por todo lo precedentemente expuesto, debe reconocerse que el art. 1025 del C.A. no puede ser validado como óbice para la admisión de un recurso de apelación contra la resolución de la Aduana, que se objeta como contraria al Tratado de Asunción, pues si así fuera sería

explícito su desajuste con la Carta Magna, y con ello su inconstitucionalidad manifiesta, como así también con las normas del MERCOSUR sobre salvaguarda de los derechos humanos – en su vinculación con las disposiciones regionales sobre el derecho a la libre circulación de mercaderías –.

IV.- La valla del artículo 1164 del C.A.

Sentada la inviabilidad del límite del art. 1025 del C.A., el interrogante que se impone responder a continuación es si el TFN se halla impedido, en virtud del art. 1164 del mismo código, de controlar el eventual desajuste constitucional de las leyes.

El art. 1164 citado establece que “[l]a sentencia [del TFN] no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado **la inconstitucionalidad de las mismas**, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal” (la negrita fue agregada).

Asimismo, existe una similitud literal entre dicha norma y el art. 185 de la ley 11.683¹⁵⁹ (t.o. 1998¹⁶⁰).

158. Y continuó el Tribunal de Justicia, «[e]l concepto de independencia, inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la cualidad de tercero en relación con la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (...). Dicho concepto entraña, por otra parte, dos aspectos. El primer aspecto, externo, supone que el órgano ha de estar protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios que se les sometan (...). Esta indispensable libertad frente a tales elementos externos exige ciertas garantías, como la inmovilidad, idóneas para proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar (...). El segundo aspecto, interno, se asocia al concepto de imparcialidad y se refiere a la igualdad de distancias que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquél. Este aspecto exige el respeto de la objetividad (...) y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la aplicación estricta de la norma jurídica. Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas, especialmente en lo referente a la composición del órgano, así como al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros, que permitan excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio (...)» (TJUE, sentencia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, asunto C-506/04, Rec. I-8613, considerandos 46 a 53).

159. Ley de procedimientos fiscal, 30/12/32, BO 12/01/33, art. 185 “La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal Fiscal de la Nación”.

160. Decreto 821/98, 13/07/98, BO 20/07/98 pág. 1.

IV.1. El TFN y el artículo 1164 del C.A.

IV.1.1. El TFN como órgano jurisdiccional

1. A pesar de su falta de membresía en el Poder Judicial¹⁶¹, no puede negarse que el TFN ejerce claras funciones jurisdiccionales las cuales, en algunos ámbitos, lo asimilan a los órganos judiciales sin que ello signifique confundir ambas competencias (judiciales y jurisdiccionales)¹⁶².

2. Como lo reconoció la CSJN en el fallo “Basaldúa”, de los antecedentes legislativos de la creación de dicho órgano se desprende que el legislador ha tenido *«el propósito de emplazar, en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional, un órgano con funciones jurisdiccionales, dotado de la independencia necesaria para el adecuado ejercicio de su cometido»*¹⁶³.

En dicha sentencia, el Procurador General mantuvo que *«[d]el examen de las disposiciones legales que regulan su composición y funcionamiento [TFN] surge que se trata de un órgano que, si bien se encuentra encuadrado orgánicamente en el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional – y, en consecuencia, no integra el Poder Judicial de la Nación –, ejerce funciones jurisdiccionales en las materias expresamente conferidas por la ley que rige su actuación... Para*

*ello, el legislador ha otorgado, a sus miembros, determinadas garantías para el correcto ejercicio de sus funciones, entre las que se destaca la asimilación de sus remuneraciones a los magistrados de la Cámara [CNACAF] anteriormente mencionada. Esta es, por otro lado, la intención del legislador, tal como surge de los antecedentes que dieron origen a la ley de creación del tribunal. Así, ya desde el Mensaje de Elevación del proyecto de ley por el Poder Ejecutivo – que en su fundamentación remite al informe de la mayoría de la Comisión Asesora encargada de su elaboración –, puede apreciarse que se buscó garantizar la independencia en el funcionamiento del TFN. Ahí se lee: ‘El carácter administrativo del tribunal que se crea no significa privarlo de ninguna manera de las garantías de que el mismo debe estar revestido para merecer el nombre de tribunal de justicia. Sus miembros son nombrados por el Poder Ejecutivo con categoría semejante a aquellos de las cámaras de apelaciones de justicia en el orden nacional y gozan de inamovilidad en tanto dure su buena conducta, pudiendo ser removido por decisión de un jury de enjuiciamiento’...»*¹⁶⁴.

3. Por su parte, la Procuración del Tesoro de la Nación (PTN), en su dictamen N° 254/03, mantuvo que *«[e]l Tribunal Fiscal de la Nación es un organismo autárquico en el orden administrativo y financiero y las facultades de su presidente están contenidas en la ley N° 11.683 (t.o.*

161. CSJN, “Basaldúa”, 27/06/02, Fallos 325:1418, considerandos 2° del voto de la mayoría y 2° del voto en disidencia parcial del juez Petracchi.

162. Ver, en general, CASSAGNE, Juan C., “Derecho administrativo”, 7ª edición, tomo II, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2002, págs. 86-88, y, en especial, LUQUI, Roberto E., “Revisión judicial de la actividad administrativa”, t. 1, Astrea, Buenos Aires, 2005, págs. 40-43 y 60-76.

163. CSJN, “Basaldúa”, cit., considerandos 3° del voto de la mayoría y 3° del voto en disidencia parcial del juez Petracchi.

164. CSJN, “Basaldúa”, cit., apartado VII del dictamen del Procurador General (la negrita fue adicionada). Más adelante agregó que, *«[e]n igual sentido, en el debate parlamentario, el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la H. Cámara de Diputados, señor Ferreira, expresó: ‘Como la intención del Poder Ejecutivo ha sido instituir un organismo administrativo con facultades jurisdiccionales de contralor de la actividad de la administración fiscal, dotado de la mayor independencia funcional y orgánica que asegure su imparcialidad, se determina en el proyecto que los miembros del tribunal sólo podrán ser removidos previa decisión de un jurado presidido por el procurador del tesoro e integrado por cuatro miembros designados por el Poder Ejecutivo a propuesta de los colegios o asociaciones profesionales de abogados y graduados en ciencias económicas’», y finalmente que «[a] su turno, la Cámara de Senadores también se manifestó a favor de otorgarle garantías que aseguraran su funcionamiento independiente de la Administración activa. Así, el senador Fleitas, al informar en el recinto sobre el proyecto de ley enviado en revisión por la otra Cámara, dijo: ‘El proyecto organiza un tribunal que si bien actuará dentro de la órbita administrativa, tendrá independencia funcional y orgánica respecto a aquélla, en su faz activa. [...] La independencia que así se asegura a los miembros del tribunal que se crea constituye una garantía indispensable de una adecuada y eficiente organización de justicia, ya que sin ese requisito primario no puede hablarse de justicia alguna, sea en la esfera judicial, sea en la esfera administrativa’...»* (apartado VII).

1998)»; que «...[l]a autarquía es la forma más clásica de descentralización administrativa que implica el desprendimiento de una actividad del Estado al tronco común y, para atenderla, se constituye una entidad separada, con ley, autoridades, poderes y responsabilidades propias...», y finalmente que, «[e]n la autarquía... desaparece la relación de dependencia jerárquica con el órgano central, la que es reemplazada por el control administrativo, un control de tutela»¹⁶⁵.

4. En la causa “Colfax” (antes mencionada), el actor hizo valer, entre otros, el art. 8, inciso 1, de la CADH «a los fines de supeditar la ejecutoriedad del acto administrativo hasta tanto se resuelva la cuestión planteada en el recurso de apelación». Al decidir la cuestión, la CNACAF destacó que «la previsión contenida en la invocada cláusula del Pacto de San José de Costa Rica relativo a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, se exhibe plenamente satisfecha, desde que, en la especie, la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación responde a tales exigencias»¹⁶⁶.

En “Nidera”¹⁶⁷, al reconocer amplia capacidad cautelar al TFN, la misma Cámara resaltó que los pronunciamientos de dicho tribunal «tiene[n] sustancia “jurisdiccional” – en tanto el referido tribunal, a través de él, decide como tercero imparcial controversias entre partes distintas –,...», y que «no obstante su distinta naturaleza institucional (judicial en un caso [Cámara] y administrativa en el otro [TFN]), se ha atribuido

a ambos órganos similar función de sustancia “jurisdiccional” – en tanto al uno como al otro se le ha asignado, como tercero imparcial, dilucidar controversias entre partes distintas –,...»¹⁶⁸.

IV.1.2. El control de constitucionalidad y el control de convencionalidad

1. Lo que se expresará a continuación sobre el control de convencionalidad, se lo hace desde una perspectiva meramente descriptiva, sin adoptar un juicio de valor sobre la legalidad y alcance del mismo, y sin que ello pueda entenderse como una toma de posición de nuestra parte sobre dicha doctrina. Sólo nos limitamos a constatar la aplicación que ella ha comenzado a tener.

2. En el camino hacia el reconocimiento de la potestad fiscalizadora del TFN no puede dejar de traerse a colación el reciente fallo de la Corte Suprema in re “Rodríguez Pereyra” (27/11/12), sobre control de constitucionalidad de oficio¹⁶⁹.

La Corte comenzó por recordar que a partir del juego de la propia Constitución nacional (art. 116), de la normativa que la desarrolla (leyes 27 y 48) y de su jurisprudencia pacífica, surge clara la competencia de los «tribunales de justicia» para garantizar la vigencia prevalente de la Ley Fundamental, incluyendo la posibilidad – si fuera necesario – de inaplicar una ley que contrarie sus disposiciones¹⁷⁰, pudiendo así proceder aún a falta de petición de parte¹⁷¹.

165. PTN, 28/04/03, Dictámenes 245:174, apartado II.1.1, párrafos segundo, cuarto (con cita de Dictámenes 239:26) y noveno (con cita de Dictámenes 204:28; 239:26 y 115), respectivamente. El destacado está en el original.

166. CNACAF, “Colfax”, cit., considerando 4, párrafo segundo.

167. La causa se inició a partir de la medida cautelar autónoma intentada por el actor – desestimada en primera instancia – con el objetivo de obtener la suspensión de medidas ejecutorias decretadas por la Aduana en virtud del art. 1112 del C.A., pretendiendo en tal sentido que se le otorgue efecto suspensivo a las impugnaciones oportunamente formuladas sobre la base del art. 1053, inc. b), del citado código [ello a pesar que el art. 1058 de la codificación aduanera, luego de la reforma introducida por la ley 25.986 (BO 05/01/05, art. 40), confiere el efecto suspensivo sólo a las impugnaciones fundadas en el inc. a) del art. 1053].

168. CNACAF, sala I, “Nidera SA c/EN – DGA (intimación 130783D y 37043X) s/medida cautelar (autónoma)”, 04/03/08, ED 26/09/08, considerandos V.1 y VI.3.3. Bien es cierto que también la Cámara recordó la limitación contenida en el art. 1164 del C.A. para el TFN (considerando VI.5).

169. En “Mill de Pereyra” (citado ut supra), la Corte Suprema había ya aceptado el control de constitucionalidad de oficio por el Poder Judicial, con ciertos límites y recaudos (ver en especial, considerandos 9º y 10 del voto de la mayoría). Ver en igual sentido, CSJN, “Banco Comercial Finanzas”, 19/08/04, Fallos 327:3117, considerandos 3º y 4º del voto de la mayoría.

170. CSJN, “Rodríguez Pereyra”, R.401.XLIII, 27/11/12, aún no publicada en Fallos, considerandos 6º a 9º del voto de la mayoría.

171. CSJN, “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 10 del voto de la mayoría (con cita de “Banco Comercial Finanzas”).

Pero además, el máximo tribunal agregó un argumento que refuerza el control de constitucionalidad por parte del TF.

En efecto, sostuvo que «*tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta [además] las directivas que surgen del derecho internacional de los derechos humanos*». En tal sentido, recordando el precedente “Mazzeo”, apuntó que «*que la interpretación de la [CADH] debe guiarse por la jurisprudencia de la [CIDH]*» que constituye «*una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la [CSJN], a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los derechos humanos*»¹⁷²; que, según la jurisprudencia de la CIDH en el caso “Almonacid”¹⁷³, es obligación de los «*jueces y tribunales internos*» realizar el debido control de convencionalidad, esto es velar porque las disposiciones de la CADH no se vean afectadas en su aplicación por normas internas contrarias a su objetivo y fin¹⁷⁴; que dicho tribunal internacional «*en diversas ocasiones posteriores... ha profundizado el concepto... precis[ando] que los órganos del Poder Judicial deben ejercer no sólo un control de constitucionalidad, sino también “de convencionalidad” ex officio entre las normas internas y la [CADH]*»¹⁷⁵; y que «*[l]a jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la [CADH] están obligados a ejercer, de ofi-*

cio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado»¹⁷⁶.

En virtud de todo lo anterior, concluyó la Corte Suprema, «*[r]esultaría, pues, un contrario sentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada Convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa – formulada por su intérprete auténtico, es decir, la [CIDH] – que obliga a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango*»¹⁷⁷.

3. En “Almonacid”, la CIDH declaró que «*es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la [CADH], sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermadas por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos. En otras palabras, el Poder Judicial debe ejercer una especie de “control de convencionalidad” entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la [CADH]. En esta tarea,*

172. CSJN, “Mazzeo”, 13/07/07, Fallos 330:3248, considerando 20 del voto de la mayoría; “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 11 del voto de la mayoría.

173. CIDH, “Caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile”, serie C N° 154, 26/09/06, disponible en <http://www.corteidh.or.cr/>.

174. CSJN, “Mazzeo”, cit., considerando 21 del voto de la mayoría; “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 11 del voto de la mayoría.

175. CSJN, “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 12, párrafo primero, del voto de la mayoría, con cita de los precedentes de la CIDH “Caso Trabajadores cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”, serie C N° 158, 24/11/06, considerando 128; “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia”, serie C N° 217, 01/09/10, considerando 202; “Gomes Lund y otros (‘Guerrilha do Raguaiá’) vs. Brasil”, serie C N° 219, 24/11/10, considerando 176, y “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, serie C N° 220, 26/11/10, considerando 225. Ver también sobre el control de convencionalidad en la doctrina de la CSJN, “Videla”, 31/08/10, Fallos 333:1657, considerandos 8° y 10, como asimismo, “García Méndez”, 02/12/08, Fallos 331:2691, considerando 7°, párrafo tercero, del voto del juez Petracchi; “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.291.XLIII, 11/08/09, Fallos 332:1769, considerando 30 del voto concurrente del juez Maqueda, y “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.1015.XXXVIII, 11/08/09, Fallos 332:1835, considerando 30 del voto en disidencia del juez Maqueda.

176. CSJN, “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 12, último párrafo, del voto de la mayoría.

177. CSJN, “Rodríguez Pereyra”, cit., considerando 12, último párrafo, del voto de la mayoría.

el Poder Judicial debe tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la [CIDH], intérprete última de la [CADH]»¹⁷⁸.

Dicho control, según la misma Corte Interamericana, debe ser realizado juntamente con el contralor de constitucionalidad, y *de oficio*¹⁷⁹.

En su jurisprudencia posterior la CIDH, al tiempo de ratificarlo ha ampliado el concepto, al considerar que la obligación de realizar el control de convencionalidad, aún de oficio, abarca a «*los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles*»¹⁸⁰; dicho más en general, la ejecución de dicho control constituye un mandato «*para todas las autoridades y órganos de un Estado Parte en la Convención*»¹⁸¹.

La Corte Interamericana no ha limitado la obligatoriedad del citado control en los tribunales nacionales – aun los supremos – sino que también lo ha extendido a los tribunales regionales de procesos de integración, como lo es la *Corte de Justicia del Caribe* (máximo órgano judicial de la Comunidad del Caribe, *CARICOM*)¹⁸².

Cabe mencionar que el control de convencionalidad así diagramado por la CIDH¹⁸³ no sólo ha sido aceptado por la CSJN, sino por otros tribunales supremos latinoamericanos, tales como el Tribunal Constitucional de Bolivia, la Corte Constitucional de Colombia, la sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, el Tribunal Constitucional del Perú, la Suprema Corte de Justicia de la

178. CIDH, “Caso Almonacid Arellano”, cit., considerando 124. La negrita fue agregada.

179. CIDH, “Caso Trabajadores cesados del Congreso”, cit., considerando 128.

180. CIDH, “Caso Gelman vs. Uruguay”, serie C N° 221, 24/02/11, considerandos 193 (en el considerando 293 agregó que el citado control «*es función y tarea de cualquier autoridad pública y no sólo del Poder Judicial*»); “Caso López Mendoza vs. Venezuela”, serie C N° 233, 01/09/11, considerando 226 (ver también considerandos 227 y 228); “Caso Fontevecchia y D’Amico vs. Argentina”, serie C N° 238, 29/11/11, considerando 93; “Caso Atala Riffo y Niñas vs. Chile”, serie C N° 239, 24/02/12, considerandos 281 y 282 (ver también considerandos 283 y 284); “Caso Furlan y familiares vs. Argentina”, serie C N° 246, 31/08/12, considerando 303 (ver también considerandos 304 y 305), y “Caso masacre de Santo Domingo vs. Colombia”, serie C N° 259, 30/11/12, considerando 142, nota 193. Puede verse además, CIDH, “Caso Trabajadores cesados del Congreso” (sentencia interpretativa), 30/11/07, serie C N° 174, considerandos 6°-12 y 45 del voto disidente del juez Cançado Trindade; “Asunto de las Penitenciarias de Mendoza (vs. Argentina)”, medidas provisionales, 26/11/10, considerando 45 y en el mismo expediente resolución del 01/07/11, considerando 40, y “Caso Barrios Altos vs. Perú”, supervisión de cumplimiento de sentencia, 07/09/12, considerando 24.

181. CIDH, “Caso masacre de Santo Domingo”, cit., considerando 142.

182. CIDH, “Caso Boyce y otros vs. Barbados”, serie C N° 169, 20/11/07, considerando 78.

183. Sobre el control de convencionalidad, en la doctrina nacional puede verse BAZÁN, Víctor, “El control de convencionalidad. Influencias jurisdiccionales recíprocas”, LL (La Ley) del 04/04/12, Buenos Aires, págs. 1-9; BIANCHI, Alberto B., “Análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema (diciembre 2007-diciembre 2010)”, Suplemento Especial La Ley, ed. La Ley, Buenos Aires, 2011, págs. 28-30; GARCÍA DAVINI, Jorge, “Algunas notas sobre el control judicial de constitucionalidad y convencionalidad, y un legítimo activismo judicial”, Suplemento de Derecho Penal y Procesal Penal de elDial, 30/08/12, N° 3586, www.eldial.com; GELLI, María Angélica, “Control de convencionalidad en el orden interno y en el internacional: contextos y perspectivas”, publicado en www.microjuris.com.ar, 17/11/11 (doc: MJ-DOC-5607-AR); GIALDINO, Rolando E., “Control de constitucionalidad y de convencionalidad de oficio. Aportes del derecho internacional de los derechos humanos”, LL 10/06/08, pág. 1 ss.; SAGÜES, María Sofía, “Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de la Nación Argentina”, publicado en www.eldial.com, 04/10/10 (doc: elDial.com - DC1469); SAGÜES, Néstor P., “El ‘control de convencionalidad’ como instrumento para la elaboración de un *ius commune* interamericano”, en “La justicia constitucional y su internacionalización. ¿Hacia un *ius constitutionale commune* en América Latina?”, tomo II, Armin von Bogdandy-Eduardo Ferrer Mac-Gregor-Mariela Morales Antoniazzi (coords.), ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM e Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional/Max Planck, México, 2010, pág. 449-468; *del mismo autor*, SAGÜES, Néstor P., “El ‘control de convencionalidad’ en el sistema interamericano, y sus anticipos en el ámbito de los derechos económico-sociales. Concordancias y diferencias con el sistema europeo”, en “Construcción y papel de los derechos sociales fundamentales”, Armin von Bogdandy-Héctor Fix-Fierro-Mariela Morales Antoniazzi-Eduardo Ferrer Mac-Gregor (coords.), ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM e Instituto Iberoamericano de Derecho Constitucional/Max Planck, México, 2011, pág. 381-417, y SANTIA-GO, Alfonso (h), “En las fronteras entre el Derecho Constitucional y la Filosofía del Derecho”, capítulo VII “El Derecho Internacional de los Derechos Humanos: posibilidades, problemas y riesgos de un nuevo paradigma jurídico”, ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, entre otros; y en la doctrina brasileña, GOMES, Luiz Flávio, “*Controle de convencionalidade: STF revolucionou nossa pirâmide jurídica*”, 11/04/09, disponible en <http://www.lfg.com.br>; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, “*O controle jurisdicional da convencionalidade das leis*”, ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2009; del mismo autor, “*Teoria geral do controle de convencionalidade no direito brasileiro*”, revista AJRIS (Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul) N° 113, marzo de 2009, Porto Alegre, págs. 333-370; MENDES, Gilmar F.-GALINDO, George R. B., “*Direitos humanos e integração regional: algumas considerações sobre o aporte dos tribunais constitucionais*”, conferencia en el 6° Encuentro de Corte Suprema del MERCOSUR, Brasilia, 20-21/11/08, págs. 13-14, disponible en <http://www.stf.jus.br>.

República Dominicana¹⁸⁴ y la Corte de Constitucionalidad de Guatemala (CC-GT)¹⁸⁵, como así también en votos de algunos magistrados del Supremo Tribunal Federal (STF) brasileño¹⁸⁶ y de la Corte Suprema de Justicia de El Salvador (CSJ-SV)¹⁸⁷. Pero también debe destacarse que ha sido duramente puesto en causa por otros tribunales supremos, como es el caso de la Suprema Corte de Justicia (SCJ) uruguaya¹⁸⁸.

4. Ha de recordarse el valor especial que la

Corte Suprema nacional reconoce a la “jurisprudencia” de la CIDH, partiendo de considerarla «guía para la interpretación» de la CADH¹⁸⁹ hasta llegar a calificarla de «*imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de [dicha] Convención*»¹⁹⁰ o «*guía decisiva*» para la comprensión de sus disposiciones¹⁹¹. Tratándose de sentencias individualmente consideradas, la posición de la CSJN es aún más reverencial¹⁹².

184. Ver en tal sentido las decisiones de tales tribunales citadas por la propia CIDH (cf. “Cabrera García y Montiel Flores”, cit., considerandos 226-232; “Caso López Mendoza”, cit., considerando 227; “Caso Atala Riffo y Niñas”, cit., considerando 283, y “Caso Furlan”, cit., considerando 304).

185. CC-GT, apelación de sentencia de amparo, expediente 2151-2011, considerandos I y IV, e inconstitucionalidad de carácter general, expediente 3334-2011, considerando III, párrafo cuarto, disponibles en <http://www.cc.gob.gt>.

186. STF, HC (*habeas corpus*) 87.585/TO, rel. min. Marco Aurélio, 03/12/08, DJe (*Diário Judicial eletrônico*) N° 118, 25/06/09, voto del min. Celso de Mello, pág. 362; RE (*recurso extraordinário*) 349.703/RS, rel. min. Carlos Britto, rel. p/acórdão Gilmar Mendes, 03/12/08, DJe N° 104, 04/06/09, voto del min. Celso de Mello, pág. 183, y RE 466.343/SP, rel. min. Cezar Peluso, 03/12/08, DJe N° 104, 04/06/09, voto del min. Celso de Mello, todos disponibles en <http://www.stf.jus.br>.

187. CSJ-SV, corte plena, extradiciones 1-S-2012 (“Cerna Flores”), 2-S-2012 (“León Linares”), 3-S-2012 (“Bustillo Toledo”), 4-S-2012 (“Benavides Moreno”), 5-S-2012 (“Guzmán Aguilar”), 6-S-2012 (“Espinoza Guerra”), 7-S-2012 (“Ávalos Vargas”), 8-S-2012 (“Elena Fuentes”), 9-S-2012 (“Larios López”), 10-S-2012 (“Guevara Cerritos”), 11-S-2012 (“Amaya Grimaldy”), 12-S-2012 (“Zarpate Castillo”) y 13-S-2012 (“Zepeda Herrera”), todas del 08/05/12, en todas ver voto razonado de la jueza Perla Jiménez, disponibles en <http://www.jurisprudencia.gob.sv>.

188. SCJ, “M. L., J. F. F., O. – denuncia – excepción de inconstitucionalidad arts. 1, 2 y 3 de la ley N° 18.831”, ficha N° IUE 2-109971/2011, sentencia N° 20/13, 22/02/13, considerandos III.a del voto en mayoría de los jueces Ruibal Pino, Larrioux y Chediak y III.b del voto concurrente del juez Chalar, y “Z. Q., J. R. – cómplice de un delito de homicidio muy especialmente agravado – excepción de inconstitucionalidad arts. 1, 2 y 3 de la Ley N° 18.831”, ficha N° IUE 87-289/1985, sentencia N° 152/13, 08/03/13, considerando VII del voto de la mayoría de los jueces Larrioux, Chediak y Chalar; disponibles ambas en <http://www.poderjudicial.gub.uy>.

189. CSJN, “Giroidi”, 07/04/95, Fallos 318:514, considerando 11; “Acosta”, 22/12/98, Fallos 321:3555, considerandos 10 del voto de la mayoría y 11 del voto de los jueces Boggiano y Bossert; “Felicetti”, 21/12/00, Fallos 323:4130, considerando 6° del voto de la mayoría; “Alianza Frente para la Unidad”, 27/09/01, Fallos 324:3143, considerandos 8°, párrafo tercero, del voto de la mayoría, 12 del voto del juez Fayt y Vázquez, 8°, párrafo tercero, del voto de los jueces Belluscio y Bossert y 18 del voto del juez Boggiano; “Portal de Belén”, 05/03/02, Fallos 325:292, considerando 11 del voto de la mayoría; “Rosza”, 23/05/07, Fallos 330:2361, considerando 13, párrafo segundo, del voto de la mayoría; “Losicer”, 26/06/12, aún no publicada en Fallos, considerando 10. Ver también, “Nardelli”, 05/11/96, Fallos 319:2557, considerando 29 del voto concurrente de los jueces Fayt, Petracchi y Bossert; “Yoma”, 20/11/01, Fallos 324:3952, considerando 10 del voto concurrente del juez Boggiano; “Moliné O’Connor”, 01/06/04, Fallos 327:2048, considerando 38 del voto en disidencia de los conjuces Frondizi y Pérez Petit; “Arancibia Clavel”, 24/08/04, Fallos 327:3312, considerando 31 del voto en disidencia del juez Vázquez; “Llerena”, cit., considerando 11, último párrafo, del voto del juez Maqueda, y “Marchal”, 10/04/07, Fallos 330:1427, considerando 5° del voto concurrente de los jueces Fayt y Zaffaroni.

190. CSJN, “Simón”, 14/06/05, Fallos: 328:2056, considerandos 17 y 30 del voto de la mayoría y 64 del voto del juez Maqueda; “Mazzeo”, cit., considerando 20 del voto de la mayoría; “Videla” (2010), cit., considerando 8°. Dicha caracterización había sido adelantada por el juez Maqueda en “Arancibia Clavel”, cit., considerando 60 de su voto, en “Videla”, 21/08/03, Fallos 326:2805, considerando 15, párrafo segundo, de su voto, y en “Hagelin”, 08/09/03, Fallos 326:3268, considerando 15, párrafo segundo, de su voto.

191. CSJN, “Torres”, 27/12/12, aún no publicada en Fallos, considerando 23, párrafo segundo, del voto de la mayoría.

192. Para el máximo tribunal, la “sentencia” de la CIDH dictada contra nuestro país – en referencia al “Caso Bulacio vs. Argentina” (CIDH, serie C N° 100, 18/09/03) – «*resulta de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH), por lo cual también esta Corte, en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional*», y ello a pesar de «*dejar sentado que esta Corte no comparte el criterio restrictivo del derecho de defensa que se desprende de la resolución del tribunal internacional mencionado*» (CSJN, “Espósito”, 23/12/04, Fallos 327:5668, considerandos 6° y 12 del voto de la mayoría). La Corte nacional ha llegado al punto de revocar una sentencia propia (“Derecho”, 11/07/07, Fallos 330:3074) «*con el objeto de dar estricto cumplimiento a lo ordenado por la [CIDH]... en la sentencia “Bueno Alves vs. Argentina” [serie C N° 164, 11/05/07]*», la cual había sido notificada a la Corte Suprema el 21/09/07, es decir en forma posterior (“Derecho”, 29/11/11, Fallos 334:1504, considerando 5° del voto de la mayoría).

(Cont.)

5. Pues bien, el propio TFN ha dicho que debe reconocerse que «este [tribunal] *ejerce funciones jurisdiccionales*, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, *las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa, y resulta el único tribunal del país especializado en materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el art. 8 de la [CADH] y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia*»¹⁹³.

6. De todo lo mencionado resultan dos importantes consecuencias. En primer lugar que para la Corte Suprema, si los órganos jurisdiccionales están obligados a realizar el **control de convencionalidad** según lo ha dictaminado la CIDH,

también están investidos – consecuentemente – de la facultad de realizar el **control de constitucionalidad**, aún de oficio. Y para la CIDH están obligados a efectuar el contralor de convencionalidad «*los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles*» en tanto «*parte del aparato del Estado*».

En definitiva, el TFN, en tanto órgano jurisdiccional dotado de atribuciones para declarar el derecho en los litigios que se le presenten, obligado a realizar el control de convencionalidad de la CADH (CIDH, “Almonacid”), tiene también competencias para llevar a cabo el control de constitucionalidad de las leyes y, llegado el caso, declararlas inconstitucionales (CSJN, “Rodríguez Pereyra”).

IV.1.3. La orientación del TFN

1. Histórica y pacíficamente, el Tribunal Fiscal ha sostenido que el art. 1164 del C.A. le imposibilita llevar a cabo el análisis del ajuste constitucional de las normas¹⁹⁴, lo cual «*encuen-*

(Cont.)

Muy recientemente, el Procurador General de la Nación – en su dictamen del 10/03/10, “Acosta”, apartado V; ver previamente, dictámenes del 01/09/06, “Derecho” -2007-, cit., apartado VI, párrafos segundo y tercero, y del 01/09/09, “Carranza Latrubesse”, apartado VI.a, proceso *pendiente* ante la Corte Suprema, expte. C.594.XLIV – se explayó sobre el valor jurídico de las sentencias y la jurisprudencia de la CIDH: i) comenzó por reconocer que el art. 68.1 de la CADH establece claramente la obligatoriedad de la sentencia que la Corte Interamericana dicta en un caso contencioso para el Estado demandado, siempre y cuando la misma «*no imponga [...] una medida que implique desconocer derechos fundamentales del orden jurídico interno*» (con cita de otros dictámenes de la Procuración General de la Nación, como así también de la sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán – *Bundesverfassungsgericht* – del 14/10/04, vinculada a una decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos), además – agregó – tal efecto lo es sólo para el litigio en cuestión, y no más allá; ii) las sentencias dictadas en otros procesos en los que el Estado no ha sido parte no resultan vinculantes, en tanto las decisiones de la Corte Interamericana no tienen efectos generales, erga omnes, ni aún para hipótesis similares; iii) finalmente, en su opinión, la jurisprudencia de dicha Corte – a tenor del texto de la CADH – tampoco resulta de obligatorio acatamiento, y tal carácter no puede desprenderse de su doctrina sobre el control de convencionalidad pues ello constituiría «*una petición de principio*», por lo que «*sería necesario encontrar razones independientes a la misma jurisprudencia de la Corte [Interamericana] que permitan concluir el deber de seguir dicha jurisprudencia*»; lo que esta jurisprudencia genera es un “deber de consideración”, el cual implica que para apartarse de ella deben ser explayadas las razones que lo justifican. A su turno, la mayoría de la Corte Suprema declaró que compartía los argumentos del Procurador «*con exclusión*», precisamente, de «*los apartados*» del dictamen dedicados al análisis del valor jurídico de las sentencias y jurisprudencia de la Corte Interamericana [CSJN, “Acosta” (2012), cit., considerando 11 del voto de la mayoría].

193. TFN, sala E, “Shimisa de Comercio Exterior SA s/medida cautelar”, expte. N° 30.400-A, 10/02/12 (ED 27/04/12 pág. 13-14), considerando III del voto concurrente del vocal Garbarino. La negrita fue adicionada.

194. TFN, entre muchos otros, “Royal Exchange Assurance”, 11/04/61 (que se citará *infra*), considerandos 2° y 3°; sala E, “Alba Compañía Arg. de Seguros SA c/DGA”, expte. N° 14.682-A, 17/05/02 (*inédito*), considerando XII; sala E, “Torres, Ariel c/DGA”, expte. N° 15.337-A (y su acumulado N° 15.338-A), 21/11/02 (*inédito*), considerando IX; sala G, “Fitalse SA c/DGA”, expte. N° 14.486-A, febrero de 2003, considerandos VI y VII (extraído de <http://www.aduananews.com>, ed. N° 20); sala E, “Sancor Coop. Unidas Ltda. c/DGA”, expte. N° 18.095-A, 28/11/03 (*inédito*), considerando IX; sala F, “Nike de Arg. SA c/DGA”, expte. N° 17.322-A, 20/08/04 (*inédito*), considerando V; sala E, “Sancor Coop. Unidas Ltda. c/DGA”, expte. N° 19.515-A, 07/10/04 (*inédito*), considerando IX; sala E, “Alba Compañía Arg. de Seguros SA c/DGA”, expte. N° 19620-A, 29/11/04 (*inédito*), considerando IX; sala E, “González de Giménez, Lidia Concepción”, expte. N° 18.784-A, 28/12/04 (*inédito*), considerando VIII; sala G, “Sancor Coop. Unidas LTDA. c/DGA”, expte. N° 18.476-A, 12/08/05 (*inédito*), considerando IX; sala E, “Volkswagen Arg. SA c/DGA”, expte. N° 18.269-A, 11/02/05 (*inédito*), considerando VII; sala E, “Boing

(Cont.)

tra su fundamento en la circunstancia de que el Tribunal es un organismo que funciona en la órbita del poder administrativo y que el contralor del poder legislativo, en cuanto hace a la constitucionalidad de las leyes, está acordado en nuestro ordenamiento jurídico al poder judicial»¹⁹⁵.

2. A pesar del carácter monolítico de la posición del TF sobre la norma en examen, las discrepancias aparecieron en relación al alcance de la limitación competencial, esto es si el art. 1164 inhibe sólo la declaración negativa de constitucionalidad (posición más amplia) o incluye también la realización del control mismo, sea su resultado contrario o a favor de la compatibilidad constitucional de la norma en cuestión; esta última parece ser la orientación mayoría¹⁹⁶, a pesar de ser posible encontrar algún precedente en la

primera dirección¹⁹⁷.

3. Sin perjuicio de lo mencionado, cabe resaltar que algunas decisiones del TFN han comenzado a iluminar el camino a la tan ansiada facultada revisora constitucional.

En el fallo “Nidera” (dictado en consecuencia de la remisión del expediente que efectuara la sala I^a de la CNACAF, a través de la sentencia que se mencionó ut supra), la sala G, en el marco de la pretensión cautelar innovativa autónoma del actor, reconoció que la nueva redacción del art. 1058 del C.A. (dada por el art. 40 de la ley 25.986)¹⁹⁸, al no prever ahora efecto suspensivo a las impugnaciones planteadas sobre la base del art. 1053, inc. b), del C.A., resultaba inconstitucional al violar el art. 8 de la CADH, la cual tiene jerarquía constitucional privilegiada en función

(Cont.)

SAICI c/DGA”, expte. N° 18.894-A, 21/02/05 (*inédito*), considerando V; sala E, “Alba Compañía Arg. de Seguros SA c/DGA”, expte. N° 20.322-A, 25/08/05, considerando VIII; sala G, “Boing SAICI c/DGA”, expte. N° 18.899-A, 27/09/05 (*inédito*), considerando V; sala E, “Bio Sidus SA c/DGA”, expte. N° 20.935-A, 31/10/05 (*inédito*), considerando IX; sala F, “Sancor Coop. Unidas Ltda. c/DGA”, expte. N° 18.238-A, 23/02/06 (*inédito*), considerando V; sala E, “Triunfo Coop. de Seguros Ltda. c/DGA”, expte. N° 21.316-A, 18/04/06 (*inédito*), considerando V; sala F, “Sancor C.U.L. c/DGA”, expte. N° 21.494-A, 24/04/06 (*inédito*), considerando V; sala F, “Sancor C.U.L. c/DGA”, expte. N° 20.826-A, 10/05/06 (*inédito*), considerando V; sala F, “Bio Sidus SA c/DGA”, expte. N° 21.235-A, 12/06/08 (*inédito*), considerando V; “Bio Sidus SA c/DGA”, expte. N° 21.147-A, 15/06/06 (*inédito*), considerando V; sala E, “Bio Sidus SA”, expte. N° 21.234-A, 19/07/06 (*inédito*), considerando IV; sala “E”, “Pesquera San Isidro SA c/DGA”, expte. N° 21.178-A, 11/10/06 (*inédito*), considerando VIII; sala E, “Whirlpool Arg. SA”, expte. N° 21.748-A, 12/10/06 (*inédito*), considerando VI; sala G, “Sancor Coop. Unidas LTDA. c/DGA”, expte. N° 20.823-A, 09/03/07 (*inédito*), considerando VIII; sala E, “Panpack SA c/DGA”, expte. N° 22.717-A, 03/09/07 (*inédito*), considerando VI; sala E, “Biosidus SA”, expte. N° 22.046-A, 21/09/07 (*inédito*), considerando IV; sala E, “Pesquera Olivos SA”, expte. N° 21.172-A, 26/11/07 (*inédito*), considerando VI del voto concurrente de la vocal García Vizcaíno; sala F, “Whirlpool Arg. SA c/DGA”, expte. N° 22.779-A (*inédito*), 31/03/08, considerando V; sala F, “Sancor C.U.L. c/DGA”, expte. N° 20.979-A, 04/04/08 (*inédito*), considerando V; sala E, “Spicer Ejes Pesados SA”, expte. N° 23.527-A, 18/04/08 (*inédito*), considerando V; sala E, “Frutas Escartin de Alberto y Valentin Escartin SH”, expte. 28.543-A, 16/03/11 (*inédito*), considerando VIII; sala F, “La Hispano Arg. Curtiembre”, expte. 27.773-A, 05/04/11 (*inédito*), considerando XIII; sala E, “Indugraf SA c/DGA”, expte. N° 29.055-A, 30/08/11 (*inédito*), considerandos VII y VIII; sala E, “Hiperbaires SRL c/DGA”, expte. N° 26.810-A, 17/11/11 (*inédito*), considerando V, y sala E, “Shimisa”, expte. N° 30.400-A, cit., considerando III del voto de la vocal preopinante García Vizcaíno; ver también el debate concitado al adoptarse la Acordada 1113/97 del TFN (14/10/97, BO 19/12/97 págs. 4-5).

195. TFN, entre otros, sala F, “Nike de Argentina”, cit., considerando V; sala F, “Sancor”, expte. N° 18.238-A, cit., considerando V; sala F, “Sancor”, expte. N° 21.494-A, cit., considerando V; sala F, “Sancor”, expte. N° 20.826-A, cit., considerando V; sala F, “Whirlpool Arg.”, expte. N° 22.779-A, cit., considerando V; sala F, “Bio Sidus SA c/DGA”, expte. N° 21.235-A, 12/06/08 (*inédito*), considerando V; “Bio Sidus SA c/DGA”, expte. N° 21.147-A, 15/06/06 (*inédito*), considerando V; sala F, “Sancor”, expte. N° 20.979-A, cit., considerando V; así también, “Royal Exchange Assurance”, cit., considerando 3°.

196. «Cuadra advertir que este Tribunal no puede expedirse acerca de la constitucionalidad o no de la citada Resol. 11/02 por vedarlo el art. 1164 del C.A.» [TFN, sala E, “Sancor”, expte. N° 18.095-A, cit., considerando IX; sala E, “Sancor”, expte. N° 19.515-A, cit.; sala G, “Sancor”, expte. N° 18.476-A, cit., considerando IX; sala E, “Bio Sidus”, expte. N° 20.935-A, cit., considerando IX; sala E, “Pesquera San Isidro”, cit., considerando VIII; sala G, “Sancor Coop. Unidas”, expte. N° 20.823-A, cit., considerando VIII, y sala E, “Pesquera Olivos”, expte. N° 21.172-A, cit., considerando VI del voto concurrente de la vocal García Vizcaíno, entre otros].

197. En “Fitalse” (expte. N° 14.486-A, cit.), la sala G, comentando el art. 1164 del C.A., sostuvo que «la inhibición impuesta a este organismo jurisdiccional (el Tribunal Fiscal) sólo está circunscripta a la declaración de inconstitucionalidad por lo que nada impediría a los suscriptos examinar la cuestión y aun declarar la constitucionalidad (la eventual “compatibilidad” de la norma atacada con el texto fundamental), evitando pronunciarse sólo en la hipótesis de considerar que existiera violación constitucional» (considerando VI).

198. Art. 1058 del C.A. “La interposición de la impugnación del acto previsto en el inc. a) del art. 1053 tendrá efecto suspensivo”. En el litigio, el actor había presentado una impugnación en los términos del art. 1053, inc. b), del C.A.

del art. 75, inciso 22, párrafo primero, de la Carta magna. El efecto suspensivo de la impugnación, continuó, es la derivación lógica de la exigencia de la intervención de un tribunal independiente contenida en la citada disposición de la CADH. Y culminó afirmando que si bien el art. 1164 del C.A., al impedir al TFN declarar la inconstitucionalidad de las leyes, obstaculizaba que la pretensión del actor sea solucionada sobre dicho presupuesto, ello no era óbice para que el tribunal considerara la verosimilitud de su derecho como requisito para la procedencia de la cautelar requerida¹⁹⁹.

En similar orientación pueden verse los fallos del TFN “Tamic” y “Alto Paraná” de la sala E y “Patagonian Fruits” de la sala G²⁰⁰, entre otros.

Muy recientemente, el tema en debate fue objeto de un extenso voto en disidencia del vocal Garbarino *in re* “La Mercantil”, quien se expresó a favor de serle reconocida al tribunal la competencia en cuestión.

Dicho vocal propicio por dar una nueva lectura al art. 1164 del C.A., en virtud de la jerarquía especial que la constitución ha conferido a determinados instrumentos sobre derechos humanos, como así también atento a la jurisprudencia de la Corte Suprema que compele a los órganos del Estado a enderezar sus decisiones a la doctrina de la CIDH en su interpretación de la CADH²⁰¹.

Al amparo de lo dicho, señaló que la obligación de realizar el control de convencionalidad que impone la CIDH a «los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles» incluye sin lugar a dudas al TFN, de

esta manera «si el intérprete u operador nacional – que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia – debe, por imperio de la jurisprudencia [CIDH] supra citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos»²⁰²; por ello, «las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la [CADH] habida cuenta de su jerarquía suprallegal..., derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos»²⁰³.

Por otro lado, «en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la [CADH] no se encuentra limitada al Poder Judicial – en el ejercicio eminente de tal función – sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales (como es el caso de este Tribunal Fiscal)...». En este sentido, «el hecho de negar a este Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes cuando la norma impugnada claramente resulta contraria a la Ley Fundamental, constituiría una limitación directa al modo en que sus integrantes desempeñan su tarea, y a su independencia (de criterio) misma, lo que no se ajusta al orden jurídico imperante, pues ante tales supuestos igual-

199. TFN, sala G, “Nidera SA c/Estado Nacional – DGA s/medida cautelar (autónoma)”, expte. N° 24.339-A, 12/05/08, voto de la mayoría (ver publicación resumida en Revista de Estudios Aduaneros N° 19, año XIX, ed. Tarifar, Buenos Aires págs. 206-209).

200. TFN, sala E, “Agencia Marítima Tamic SA c/DGA s/medida cautelar – autónoma –”, expte. N° 24.636-A, 05/06/08 (disponible en <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>), ver en particular considerandos V, VI, X y XI del voto de la vocal preopinante, y “Alto Paraná SA c/DGA”, expte. N° 29.702-A, 03/08/11 (disponible en <http://www.tribunalfiscal.gov.ar>), considerando V, y sala G, “Patagonian Fruits SA”, expte. N° 25.561-A, 14/01/09 (inédito), voto de la vocal Musso.

201. TFN, sala E, “La Mercantil Andina Cía. de Seguros SA c/DGA”, expte. N° 23.469-A, 31/07/12, publicado en Suplemento de derecho aduanero y comercio exterior de eDial N° 7, www.eldial.com, 21/11/12 (doc: eDial AA7AF7), considerando VIII de su voto en disidencia.

202. CNACAF, sala I, “Nidera SA c/EN – DGA (intimación 130783D y 37043X) s/medida cautelar (autónoma)”, 04/03/08, ED 26/09/08, considerandos V.1 y VI.3.3. Bien es cierto que también la Cámara recordó la limitación contenida en el art. 1164 del C.A. para el TFN (considerando VI.5).

203. TFN, “La Mercantil Andina”, cit., considerando IX de su voto en disidencia (con cita de A. Corti). La negrita fue adicionada.

mente deberían aplicarla, aun a sabiendas de reputarla inconstitucional, por lo que la restricción legal reduce su misión a un “art pour l’art” poco edificante y escasamente compatible con un estado constitucional de derecho, minimizando claramente las funciones que la sociedad les ha confiado a aquellos ciudadanos que se encuentran a cargo de la administración de justicia, en todos sus niveles»²⁰⁴.

Negar tal atributo competencial al TFN, en su opinión, *«implicaría cercenar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera)»²⁰⁵.*

Finalmente, la supremacía constitucional consagrada en el art. 31 de la Ley Fundamental milita también a favor, dado que *«una interpretación en sentido contrario sólo puede fundarse en una exégesis irrazonable de la norma, que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que se le estaría otorgando una indebida preeminencia a lo dispuesto en el texto aduanero por sobre los postulados de la [CADH], dejándola parcialmente inoperante, lo que resulta contradictorio con el orden jurídico, tanto convencional como constitucional»²⁰⁶.*

IV.1.4. La jurisprudencia comparada

También la colaboración de la jurisprudencia comparada abona la posición que se viene sus-

tentando.

Así es conveniente mencionar la sentencia del Tribunal Constitucional del Perú (TCP), en el caso “Salazar Yarlanque/Municipalidad de Surquillo”.

Analizando el control de constitucionalidad por la Administración, el alto tribunal señaló, para comenzar, que la obligación de observar la supremacía de la constitución alcanza a todos los poderes y órganos del Estado, incluyendo a la administración pública. Por ello, dicha *«administración pública, a través de sus tribunales administrativos o de sus órganos colegiados, no sólo tiene la facultad de hacer cumplir la Constitución – dada su fuerza normativa –, sino también el deber constitucional de realizar el control difuso de las normas que sustentan los actos administrativos y que son contrarias a la Constitución»*, y si bien es cierto que la Carta magna asigna esta función al Poder Judicial, *«de ahí no se deriva que dicha potestad les corresponda únicamente a los jueces, ni tampoco que el control difuso se realice únicamente dentro del marco de un proceso judicial»*. Lo contrario implicaría el contrasentido de admitir *«que el cumplimiento de la supremacía jurídica de la Constitución sólo tiene eficacia en los procesos judiciales y no en aquellos otros procesos o procedimientos de naturaleza distinta»²⁰⁷.*

Pero además, *«es pertinente señalar que el derecho y el deber de los tribunales administrativos y órganos colegiados de preferir la Constitución a la ley, es decir de realizar el control difuso – dimensión objetiva –, forma parte del contenido constitucional protegido del derecho fundamental del administrado al debido proceso y a la tutela procesal ante los tribunales*

204. TFN, “La Mercantil Andina”, cit., considerando X de su voto en disidencia. Es destacado está en la sentencia.

205. TFN, “La Mercantil Andina”, cit., considerando XI de su voto en disidencia.

206. TFN, “La Mercantil Andina”, cit., considerando XII de su voto en disidencia (con cita de Spisso, ver infra). En cuanto al fondo del asunto opinó por declarar la inconstitucionalidad del art. 23 del Decreto 1439/96.

207. TCP, pleno, expte. N° 3741-2004-AA/TC, 14/11/05, disponible en <http://www.tc.gob.pe>, considerandos 6 a 8, respectivamente (ver también, considerandos 12, 14 y 16. La negrita no está en la sentencia). Un comentario (crítico) de la decisión puede verse en QUIROGA LEÓN, Aníbal, “¿El control difuso administrativo?”, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano N° 16, ed. Fundación Konrad Adenauer, Montevideo, 2010, págs. 205-235 (en especial, págs. 224 y ss.).

208. TCP, expte. N° 3741-2004-AA/TC, cit., considerando 11. Es destacado está en la sentencia.

administrativos – dimensión subjetiva –»²⁰⁸.

Por tales razones concluyó – como “regla sustancial” – que «[t]odo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo»²⁰⁹.

Posteriormente, en oportunidad de dictar una sentencia aclaratoria de la anterior, el tribunal constitucional agregó que era «necesario precisar que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hace referencia... son aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que imparten “justicia administrativa” con **carácter nacional**, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados», y que este control de constitucionalidad difuso contencioso administrativo podía ser realizado a pedido de parte o, excepcionalmente, de oficio²¹⁰.

IV.2. La doble instancia

1. A partir de la reforma constitucional, la Constitución nacional, por conducto de su art. 75, inciso 22, párrafo segundo, al jerarquizar ciertos instrumentos sobre derechos humanos, ha dado carta de ciudadanía explícita a la garantía de la doble instancia jurisdiccional, sin perjuicio de que, independientemente del tipo de proceso, la misma podría surgir a partir de una lectura finalista de sus arts. 18 y 33.

2. El inciso 1 del art. 8 de la CADH – ya citado – prevé una serie de condiciones indispensables que deben observarse en los procesos de

orden penal, civil, laboral, “fiscal” o de cualquier otra naturaleza. A su vez, el inciso 2 determina que “[t]oda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: (...) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior” (literal h).

En su Opinión Consultiva N° 11/90 la CIDH, tras reconocer que a diferencia del inciso 2 (procedimientos penales), el inciso 1 «no especifica garantías mínimas» para los procesos en él mencionados, destacó que «[s]in embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene derecho también [por ejemplo] al debido proceso que se aplica en materia penal»²¹¹.

En forma similar, la misma Corte ha dicho «que a pesar de que el citado [inciso 1 del] artículo [8] no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal»²¹².

Ello significa que las garantías mínimas identificadas en el inciso 2 son exigibles en relación a todo los tipos de juicio listados en el inciso 1, entre ellas, la doble instancia prevista en el literal h).

En el “Caso 270 trabajadores vs. Panamá”, la CIDH agregó que «[e]s un derecho humano el

209. PTN, 28/04/03, Dictámenes 245:174, apartado II.1.1, párrafos segundo, cuarto (con cita de Dictámenes 239:26) y noveno (con cita de Dictámenes 204:28; 239:26 y 115), respectivamente. El destacado está en el original.

210. CNACAF, “Colfax”, cit., considerando 4, párrafo segundo.

211. CIDH, Opinión Consultiva N° 11/90, excepciones al agotamiento de los recursos internos (arts. 46.1, 46.2.a y 46.2.b, Convención Americana sobre Derechos Humanos), serie A N° 11, 10/08/90, considerando 28 (el destacado está en la decisión); así también, “Caso de la Panel Blanca (Paniagua Morales y otros)”, serie C N° 37, 08/03/98, considerando 149.

212. CIDH, “Caso del Tribunal Constitucional vs. Perú”, serie C N° 71, 31/05/01, considerando 70; “Caso Baena Ricardo y otros (270 trabajadores vs. Panamá)”, serie C N° 72, 02/02/01, considerando 125, y “Caso Ivcher Bronstein vs. Perú”, serie C N° 74, 06/02/01, consid. 103.

obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas [del inciso 2 del art. 8 de la CADH] deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas»²¹³.

A su vez, sobre la base de la doctrina que se viene exponiendo, dicha Corte ha considerado que «tanto los órganos jurisdiccionales como los de otro carácter que ejerzan funciones de naturaleza materialmente jurisdiccional, tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el respeto pleno a las garantías del debido proceso establecidas en el art. 8 de la Convención Americana»²¹⁴.

Al interpretar la prerrogativa de la doble instancia – o “derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior” en la nomenclatura de la CADH –, la Corte Interamericana señaló que constituye «una garantía primordial que se debe respetar en el marco del debido proceso legal, en aras de permitir que una sentencia adversa pueda ser revisada por un juez o tribunal distinto y de superior jerarquía orgánica. El derecho de interponer un recurso contra el fallo debe ser

garantizado antes de que la sentencia adquiera calidad de cosa juzgada. Se busca proteger el derecho de defensa otorgando durante el proceso la posibilidad de interponer un recurso para evitar que quede firme una decisión que fue adoptada con vicios y que contiene errores que ocasionarán un perjuicio indebido a los intereses de una persona»; que «[l]a posibilidad de “recurrir del fallo” debe ser accesible, sin requerir mayores complejidades que tornen ilusorio este derecho», y, finalmente que «[i]ndependientemente de la denominación que se le dé al recurso existente para recurrir un fallo, lo importante es que dicho recurso garantice una examen integral de la decisión recurrida»²¹⁵.

3. La Corte Suprema nacional, en pacífica jurisprudencia, ha mantenido que, en general, la ley fundamental, en particular su art. 18, no erige a la multiplicidad de instancias judiciales – o doble instancia – como un requisito de naturaleza constitucional²¹⁶.

La situación es diferente cuando una ley específicamente exige la revisibilidad de las decisiones judiciales, supuesto en el cual, de no respetarse dicho mandato, se pone en causa la garantía del debido proceso plasmada en el art. 18 del texto mayor²¹⁷.

213. CIDH, “Caso 270 trabajadores vs. Panamá”, cit., considerando 127.

214. CIDH, “Caso Ivcher Bronstein vs. Perú”, cit., considerando 104.

215. CIDH, “Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica”, serie C N° 107, 02/07/04, considerandos 158, 164 y 165.

216. CSJN, “Marsili”, 04/09/16, Fallos 126:114, considerandos párrafo segundo; “Rabinovich”, 18/01/18, Fallos 127:167, considerandos párrafo cinco; “Mascazzini”, 28/05/23, Fallos 138:75, considerandos párrafo primero; “Acuña”, 12/09/23, Fallos 138:395, considerandos párrafo quinto; “Posse”, 24/07/29, Fallos 155:96, considerandos párrafo noveno; “Mariño”, 23/06/30, Fallos 157:386, considerandos párrafo cuarto que remite al dictamen del Procurador General de la Nación (apartado cuarto; “Frigorífico Anglo”, 21/11/34, Fallos 171:366, considerandos párrafo trigésimo octavo; “Marun”, 12/06/63, Fallos 256:39, considerandos párrafo segundo; “Silconi”, 05/12/38, Fallos 182:383; “Abbes Kholil”, 01/04/40, Fallos 186:337, considerandos párrafo cuarto que remite al dictamen del Procurador General de la Nación (apartado tercero); “Costes”, 19/06/40, Fallos 187:79, considerandos párrafo cuarto; “Cándido Piedra”, 28/11/41, Fallos 191:327, párrafo segundo del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remite la Corte; “Polizza”, 15/04/42, Fallos 192:240; “Graffinga”, 18/09/52, Fallos 223:430, considerandos párrafo cuarto; “Bemberg”, 17/12/52, Fallos 224:810, considerandos párrafo decimoséptimo; “Speroni”, 30/11/53, Fallos 227:433; “Andreucci de Celeri”, 23/05/55, Fallos 231:432, considerandos párrafo primero; “Silva Degeda”, 13/05/57, Fallos 237:597, considerandos párrafo cuarto; “Messen”, 07/08/59, Fallos 244:301, considerandos párrafo cuarto; “Tagliabue de Tovilla”, 23/09/59, Fallos 244:516 (por remisión a “Messen”); “Estrada”, 20/11/61, Fallos 251:274, considerando 4°; “Díaz”, 23/10/72, Fallos 284:100, considerando 3°; “Xanthopoulos”, 25/10/74, Fallos 290:120, considerando 9°; “Gianello”, 30/06/77, Fallos 298:252, considerandos párrafo tercero; “Jáuregui”, 15/03/88, Fallos 311:274, considerando 6°; “Arce”, 14/10/97, Fallos 320:2145, considerando 8° del voto de la mayoría; “Gorriarán Merlo”, 19/10/99, Fallos 322:2488, considerando 5°, último párrafo, del voto de la mayoría; “Mallmann”, 05/09/00, Fallos 323:2357, considerando 5° del voto de la mayoría; “Conductil”, cit., apartado IV, párrafo sexto, del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remite la Corte; “Mellicovsky”, 21/10/08, Fallos 331:2283, considerando 4° por remisión a “Conductil”; “Torres”, 15/03/11, Fallos 334:287, considerando 6° del voto de la mayoría, entre muchos otros.

217. CSJN, “Mallmann”, cit., considerando 5° del voto de la mayoría; “Itzcovich”, 29/03/05, Fallos 328:566, considerandos 12 del voto de la mayoría y 12, párrafo segundo, del voto concurrente del juez Lorenzetti; “Torres”, 2011, cit., considerando 6° del voto de la mayoría, entre otros.

Posteriormente, con la entrada en vigencia de la CADH y del PIDCP (art. 14, inciso 5²¹⁸), como así también la jerarquía constitucional que les fue asignada por el art. 75, inciso 22, párrafo segundo, de la Carta magna, la Corte Suprema consideró que la doble instancia en materia penal constituía una garantía fundamental del inculcado²¹⁹ (en su amplia acepción²²⁰), la cual sólo a él beneficiaba²²¹.

Así, la CSJN denegó que la citada prerrogativa procesal derivada de la CADH sea aplicable en materia de sanciones administrativas por infracción a la ley de lealtad comercial (N° 22.802)²²², denuncias por infracciones a la anterior ley de la competencia (N° 22.262)²²³, sanciones disciplinarias (multas) impuestas a abogados por su accionar en un proceso en los términos del decreto-ley 1285/58²²⁴ (art. 18)²²⁵, o procesos

judiciales sobre faltas, contravenciones o infracciones administrativas²²⁶, o civil²²⁷.

La jurisprudencia extensiva de la Corte Interamericana, reconociendo la doble instancia para todo tipo de procesos, exigía una revisión de la doctrina de la Corte nacional.

En “Maza”, el juez Zaffaroni – en voto concurrente – sostuvo que en materia de juicio político, la facultad del Senado de aplicar la pena de inhabilitación – al no ser posible la revisión judicial de la condena – viola la garantía de la doble instancia exigida por la CADH²²⁸.

En “Marchal”, la CSJN debió entender en un recurso extraordinario contra la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires que rechazó un recurso incoado contra la decisión del Tribunal de Casación Penal, que – sobre la base del art. 66 del Código Fiscal provincial – no

218. PTN, 28/04/03, Dictámenes 245:174, apartado II.1.1, párrafos segundo, cuarto (con cita de Dictámenes 239:26) y noveno (con cita de Dictámenes 204:28; 239:26 y 115), respectivamente. El destacado está en el original.

219. CSJN, “Girolidi”, cit., considerandos 5° a 10; “Arce”, cit., considerando 8° del voto de la mayoría; “Gorriarán Merlo”, cit., considerandos 4° y 5°, último párrafo, y “Di Nunzio”, 03/05/05, Fallo 328:1108, considerando 10 del voto de la mayoría, entre otros.

220. En “Romero Cacharane” (09/03/04, Fallos 327:388, considerando 20 del voto de la mayoría) la Corte Suprema reconoció que la garantía prevista en el art. 8.2.h de la CADH, a través del recurso de casación, debía ser asegurado en el marco de un proceso en el que el actor impugnó judicialmente una sanción de 15 días de encierro en celda de aislamiento del pabellón de máxima seguridad, que le fuera impuesta por el Servicio Penitenciario Provincial de Mendoza.

221. Así, la Corte Suprema ha negado que la doble instancia pueda ser invocada por el Ministerio Público (cfr. “Arce”, cit., considerando 8° del voto de la mayoría, en posición contraria, considerando 12 del voto concurrente del juez Vázquez; “Gorriarán Merlo”, cit., considerando 5°, último párrafo). A su vez, algunas disidencias han considerado que la doble instancia – al hacer referencia el art. 8.2 de la CADH a “toda persona” – puede ser alegada también por la víctima de un delito devenida en querellante (cfr. “Carro Evangelista”, 09/03/04, Fallos 327:352, considerandos 10, 11 y 13 a 17 del voto disidente del juez Vázquez, y “Mainhard”, 27/09/01, Fallos 324:3269, considerandos 11 a 17 del voto disidente del juez Vázquez).

222. CSJN, “Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina”, 27/06/00, Fallos 323:1787, considerandos 4° y 6° del voto en disidencia de los jueces Petracchi y Bossert.

223. En “Arte Gráfico” (07/12/01, Fallos 324:4107), ante la invocación de la doble instancia prevista en el art. 8.2.h de la CADH por parte de la denunciante de una infracción de la anterior ley de la competencia (N° 22.262), apoyándose en “Arce” (cit.), el Procurador General de la Nación opinó que dicha garantía sólo beneficia al inculcado, por lo que no revistiendo la misma asiento constitucional, no debía ser reconocida en el ámbito del proceso en causa, razón por la que aconsejó a la Corte Suprema no hacer lugar a la queja; a su turno, dicho alto tribunal, tras declarar inadmisibles el recurso extraordinario (art. 280 del CPCCN), resolvió «de acuerdo con lo dictaminado por el señor Procurador General... desestima[r] la queja».

224. Decreto Ley 1.285/58, Organización de la justicia nacional y federal en todo el territorio nacional, 04/02/58, BO 07/02/58.

225. CSJN, “Conductil”, cit., apartado IV, párrafo sexto, del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remite la Corte (el Procurador también apuntó que la multa aplicada lo fue no como sanción penal sino administrativa y que donde no hay pena no puede exigirse doble instancia; apartado IV, párrafos séptimo y octavo), y “Mellicovsky”, cit., considerando 4° por remisión a “Conductil”.

226. CSJN, “Butil SA”, 16/10/02, Fallos 325:2711, considerando 3 del voto de la mayoría.

227. En “Hojman” (11/04/06, Fallos 329:1180), en un causa civil con vinculación en lo comercial (quiebra), la Corte Suprema, por mayoría, denegó la queja por ser inadmisibles (art. 280 del CPCCN); en su voto concurrente, los jueces Fayt, Lorenzetti y Argibay, explícitamente argumentaron que la doble instancias sobre la base de la CADH no era una exigencia que pudiera ser invocada en causas civiles (considerando 2°); por su parte, el Procurador General de la Nación sostuvo la tesis contraria (dictamen, apartado III, párrafos primero y segundo).

228. CSJN, “Maza”, 06/10/09, Fallos 332:2208, considerandos 7° y 8° de su voto.

admitió la vía casatoria interpuesta contra la sentencia del Juzgado en lo Criminal y Correccional de Transición N° 2 de Mar del Plata que confirmó en su momento la sanción de tres días de clausura del establecimiento comercial del actor, impuesta por la Dirección Provincial de Rentas. El recurrente alegó que el citado art. 66, al establecer la inapelabilidad de la sentencia del juez en los procesos de apelación de las clausuras, resultaba incompatible con el art. 8.2.h de la CADH, atento a que la Corte Suprema considera que la clausura por motivos fiscales tiene naturaleza criminal. La Corte Suprema declaró que al haber observado de forma irrestricta la codificación adjetiva, la justicia local *«omitió examinar y resolver la cuestión constitucional que había sido planteada oportunamente en la instancia casatoria y que estaba claramente involucrada en el caso, como lo era la de determinar si el art. 8.2.h de la [CADH] resultaba o no aplicable al caso de autos»*, por lo que resolvió hacer lugar al recurso, dejar sin efecto la decisión atacada y devolver *«las actuaciones a la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires para que se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expuesto»*²²⁹. El voto concurrente, tras reiterar lo dicho por la mayoría, agregó que el a quo debió tener en consideración la jurisprudencia de la CIDH, en particular la sentencia en el “Caso del Tribunal Constitucional”, citado, en el que – como ya se señaló – mantuvo que las garantías del inciso 2 también se aplican a los procesos del inciso 1 del art. 8 de la CADH²³⁰.

Sin dudas, la primera vez que la Corte Suprema reconoció – implícitamente – que la exigencia de la doble instancia debe ser reconocida “también” en causas no penales ha sido en

su reciente fallo “Torres”, dictado en virtud del recurso extraordinario incoado por el Procurador General de la Nación contra la sentencia de la Cámara Federal chaqueña que, al confirmar la decisión del juez de primera instancia, dejó sin efecto la sanción de exoneración aplicada por el recurrente contra una fiscal subrogante. Luego de hacer alusión a la independencia de los magistrados – tal la condición que revisten los fiscales – la Corte Suprema trajo a colación la doctrina de la CIDH sobre la aplicabilidad de las garantías judiciales a los procesos sobre responsabilidad política de los magistrados; recordó así que aquella Corte Interamericana *«en el Caso del Tribunal Constitucional [citado],..., afirmó que las garantías judiciales contempladas en el art. 8 de la Carta no se limitan a los recursos judiciales en sentido estricto sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales que se cumplan ante cualquier autoridad pública – administrativa, legislativa o judicial – que ejerza materialmente funciones de carácter jurisdiccional (párrafos 69 y 71); desde esta concepción, sostuvo que el elenco de garantías mínimas establecidas en numeral 2 de aquella disposición se aplica en general al derecho al debido proceso, en tanto no se limitan a los asuntos de naturaleza penal sino que se extienden a las actuaciones que conciernen a la determinación de derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter (párrafo 70)»*²³¹.

4. El derecho a la doble instancia así diseñado implica – para la CIDH – la intervención de al menos dos tribunales diferentes, uno de instancia superior que deberá tener competencias amplias para poder revisar la sentencia del juez inferior²³².

229. CSJN, “Marchal”, 10/04/07, Fallos 330:1427, considerando 5° del voto de la mayoría.

230. En términos precisos, el voto sostuvo que *«[m]ás aún, la pertinencia de esta cuestión debió haber sido analizada a la luz de la jurisprudencia de la [CIDH] pues, siendo que ella debe servir de guía para la interpretación de esos preceptos convencionales, en la sentencia... en el “Caso del Tribunal Constitucional”... se sostuvo lo siguiente:.... 70. Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal»* (CSJN, “Marchal”, cit., considerando 5° del voto concurrente de los jueces Fayt y Zaffaroni).

231. CSJN, “Torres”, 2012, cit., considerando 23.

232. CIDH, “Caso Herrera Ulloa”, cit., considerando 158, y “Caso Mohamed vs. Argentina”, serie C N° 255, 23/11/12, considerando 97.

En este orden, ya se señaló que la CNACAF ha reconocido en su jurisprudencia (“De Fabriziis” y “Colfax”) que el TFN, como órgano jurisdiccional, cumple las exigencias legales previstas en el art. 8.1 de la CADH a los fines de la observancia de las garantías allí mencionadas, en particular el debido proceso y la tutela judicial efectiva. Por ello, la exigencia de la doble instancia requiere que el TFN tenga amplias atribuciones en el ámbito de su competencia, pues sólo en los asuntos en los que resuelva, la posterior intervención de la Cámara Federal competente (como doble conforme) dará por cumplida aquella garantía procesal²³³. No debe perderse de vista que la eventual participación del máximo tribunal – a través de la apelación de excepción – no supe la instancia de revisión; en efecto, así lo ha dicho la Corte Suprema – refiriéndose al control judicial suficiente – al sentenciar – como ya se citó – que «[l]a mera facultad de deducir recurso extraordinario basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias que en la especie han de tenerse por imperativas»²³⁴.

5. Por todo lo anterior, el mandato de la doble instancia se transforma en un elemento adicional para justificar la potestad fiscalizadora de la constitucionalidad en el TFN, pues si éste viera cercenada dicha atribución, en ese aspecto no se daría cabal observancia a la citada garantía, violándose así tanto la Constitución nacional como varios de los instrumentos sobre derechos humanos por ella jerarquizados²³⁵.

IV.3. El principio constitucional de la primacía de los tratados y el TFN

1. El TFN, recordando el tenor del art. 75, inciso 22, párrafo primero, de la Constitución nacional (jerarquía suprallegal de los tratados), no ha tenido reparos en declarar la inaplicación de normas internas – tales como el Decretos 1998/92 del Poder Ejecutivo, entre muchos – contrarias a los acuerdos internacionales suscriptos por la República, en tantos éstos sean aplicables, tal como lo demuestra el precedente “Trumar”.

En aquella oportunidad – luego de rememorar los arts. 16 (principio *pacta sunt servanda* [en realidad, se trata del art. 26]) y 27 (imposibilidad de invocar el derecho interno para incumplir un tratado) de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados de 1969 – el TFN mencionó «[q]ue, al respecto, es decir sobre la inaplicabilidad de una norma interna que modificaría un tratado internacional sin que se enuncie ello en forma expresa, ha tenido oportunidad de expedirse la [CSJN]» (con cita de *in re* “La Virginia”, 13/10/94). Agregó también que «la Constitución Nacional, luego de la reforma de 1994, establece en su art. 75, inciso 22, que “Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes”. Que, en consecuencia, la invocación por parte del servicio aduanero del decreto Nro. 1998/92 para exigir una alícuota distinta a la pactada resulta manifiestamente improcedente» por infringir el ACE-14 suscripto entre Argentina y Brasil²³⁶.

233. Gottifredi, al comentar el art. 1164 del C.A. señala que la limitación que impone provoca que “planteada la apelación sobre la constitucionalidad y otras cuestiones, el Tribunal [Fiscal] entenderá sobre el resto de argumentaciones esgrimidas y dejará para el superior – Cámara Federal – el eventual entendimiento del planteo constitucional” (GOTTIFREDI, Marcelo A., “Código aduanero comentado”, ed. Macchi, Buenos Aires, 2000, p. 852; en igual sentido, FERRO, Carlos A., “Código aduanero comentado”, ed. Depalma, Bs.As., 1982, pág. 733).

234. CSJN, “Fernández Arias”, cit., considerando 19, y “Schuster”, cit., considerando 5°.

235. Así también la opinión de Arístides CORTI, la cual será expresada infra.

236. TFN, sala E, “Trumar SAIC c/ANA”, expte. N° 8661-A, 30/09/97 (*inédito*), considerandos VI y VII del voto de la vocal preopinante (seguido luego por la sala), ver también voto concurrente de la vocal García Vizcaíno, y sala E, “Trumar SAIC c/ANA”, expte. N° 8610-A, 26/11/97 (*inédito*).

Se recuerda una vez más que como marco jurídico para este trabajo se parte de la consigna de que el cobro de derechos de exportación resulta violatorio del Tratado de Asunción (el cual, por lo demás, ha sido protocolizado en la ALADI como ACE-18).

El entendimiento sentado en la sentencia “Trumar” ha sido ampliamente aplicado por el TFN, en fallos dictados por sus distintas salas²³⁷.

2. Con la doctrina Trumar el TFN, con buen criterio, ejerció – sin decirlo explícitamente – un control implícito de constitucionalidad, o al menos, un germen del mismo.

Contra tal afirmación no podría contestarse que el tribunal se limitó a aplicar “la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación” tal como lo habilita el art. 1164 del C.A., pues dicha disposición le confiere la competencia para ejercer el contralor de constitucionalidad de “las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones” cuando aquella “jurisprudencia” hubiera “declarado la **inconstitucionalidad de las mismas**”. Ahora bien, mientras que en el fallo “Trumar” – como se dijo – el TFN examinó normas nacionales sobre tasa de estadística, en el precedente “La Virginia” el máximo tribunal reconoció el desajuste constitucional del “derecho de importación adicional” establecido por la Resol. N° 174/86 del Ministerio de Economía y del “gravamen sobre la importación de mercaderías con destino al Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones” previsto en la ley 23.101 y el decreto 179/85.

Dicho de otra manera, las normas declaradas inconstitucionales por la Corte Suprema en el caso “La Virginia” (“derecho de importación adicional” y “gravamen sobre la importación” destinado a las exportaciones) eran distintas de aque-

llas vinculadas a la causa “Trumar” (tasa de estadística), por lo que no podría sostenerse que en este último, el TFN se limitó a aplicar la jurisprudencia del alto tribunal sobre la invalidez constitucional de las normas sobre tasa de estadística.

3. A su vez, en la sentencia “Cartocor”, al momento de sostener la primacía de los acuerdos internacionales en causa por sobre las normas internas, el TFN rememoró que la CSJN, en el precedente “Mercedes Benz” (21/12/99, citado ut supra), consideró «*que los Acuerdos de Complementación Económica son tratados en los términos del art. 2, inc. i), apartado a), de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y que, por lo tanto, integran el ordenamiento jurídico de la Nación con rango supralegal (arts. 31 y 75, incs. 22 y 24, de la Constitución Nacional)*»²³⁸.

Pues bien, mientras el fallo “Cartocor” versaba sobre tasa de estadística a las importaciones y su desajuste con el Acuerdo Regional relativo a la Preferencia Arancelaria Regional N° 4 (PAR-4, concertado en el ámbito de la ALADI), la sentencia “Mercedes Benz” se refirió a los certificados de origen y la interpretación que al respecto surge del ACE-14 y sus protocolos adicionales.

4. Podría sostenerse que el art. 1164 no exige una correlación perfecta entre las normas declaradas inconstitucionales por la Corte Suprema y aquellas que el TFN no aplica, sino que lo que dicha norma permite es que el tribunal siga la doctrina de la Corte en cuanto al contenido y alcance de la Constitución nacional y sus principios.

Si así se sostuviera – a pesar de que el art. 1164 del C.A. menciona “jurisprudencia... declara[n]do la **inconstitucionalidad de las mismas**”) –, y sin analizar la amplitud interpretativa que se otorgaría al artículo, no se vislumbran obstáculos

237. TFN, sala E, “Sancor”, expte. N° 18.095-A, cit.; sala E, “Sancor”, expte. N° 19.515-A, cit.; sala E, “Macamter SA c/DGA”, expte. N° 18.660-A, 17/12/04 (*inédito*); sala E, “Volkswagen”, expte. N° 18.269-A, cit.; sala G, “Sancor”, expte. N° 18.476-A, cit.; sala G, “Frimetal SA c/DGA”, expte. N° 19.510-A, 22/09/05 (*inédito*); sala E, “Sancor Coop. Unidas Ltda. c/DGA”, expte. N° 20.824-A, 29/09/05 (*inédito*); sala E, “Bio Sidus”, expte. N° 20.935-A, cit.; sala F, “Sancor”, expte. N° 18.238-A, cit.; sala F, “Sancor”, expte. N° 21.494-A, cit.; sala F, “Sancor”, expte. N° 20.826-A, cit.; sala E, “CCBA SA c/DGA”, expte. N° 21.737-A, 07/07/06 (*inédito*); sala E, “Bio Sidus”, expte. N° 21.234-A, cit.; sala G, “Sancor Coop. Unidas Ltda. c/DGA”, expte. N° 20.823-A, 09/03/07 (*inédito*); sala E, “Sancor CUL c/DGA”, expte. N° 22.916-A, 29/06/07 (*inédito*); sala E, “Biosidus SA”, expte. N° 22.046-A, 21/09/07 (*inédito*); sala E, “Daimler Chrysler Arg. SA c/DGA”, expte. N° 21.999-A, 18/12/07 (*inédito*); sala E, “Daimlerchrysler Arg. c/DGA”, expte. N° 23.550-A, 13/03/08 (*inédito*); sala E, “Alusud Arg. SRL”, expte. N° 22.263-A, 31/03/08 (*inédito*), y sala F, “Sancor”, expte. N° 20.979-A, cit., entre muchos.

238. TFN, sala E, “Cartocor SA c/DGA”, expte. N° 20777-A, 08/06/07 (*inédito*), considerando V, párrafo decimosegundo, del voto de la vocal preopinante al que adhiere el resto de la sala.

insalvables que impidan al TFN aplicar una vez más la jurisprudencia “Trumar”, declarando inconstitucional o inaplicable el art. 1164 del C.A., y entrar en la consideración sobre el fondo de la cuestión (repetición de derechos de exportación), pues en este caso – como ocurría en “Trumar” – existe una clara violación de normas internacionales (a saber, el Tratado de Asunción por la Resol. N° 11/02).

En otros términos, no se observa óbice alguno que impida al Tribunal Fiscal aplicar la misma amplitud hermenéutica – en relación al art. 1164 y la jurisprudencia de la Corte Suprema – que utilizó en “Trumar”.

De cualquier manera existe un antiguo precedente del Tribunal Fiscal en el cual reconoció que para ejercer su atribución inaplicativa de una ley, la jurisprudencia de la Corte Suprema que se alegue debe referirse a la misma norma. En “Royal Exchange Assurance”²³⁹, ante el pedido de la actora para que declare la inconstitucionalidad del decreto reglamentario de la ley 14.060²⁴⁰ (referente al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes aplicable a las sociedades de capital) y la invocación a tal fin del fallo de la CSJN “Liberti” – en el que el máximo tribunal declaró el desajuste constitucional de la ley 5.605 de la provincia de Buenos Aires, en cuanto gravaba la transmisión a título gratuito de participaciones en sociedades radicadas fuera de dicha provincia²⁴¹ –, el TFN recordó que el art. 157 de la ley 11.683 (t.o. 1960)²⁴² le veda «*explícitamente*» el control de constitucionalidad, facultad de la que disponen los tribunales del Poder Judicial, lo cual es coherente con su ubicación «en la instancia administrativa»; que si bien el citado art. 157, «*por razones de*

orden práctico,... haciendo una excepción al principio antes enunciado», lo habilita para aplicar las sentencias de la Corte Suprema que hacen a lugar la inconstitucionalidad de las normas, «[e]s de toda evidencia que por ser una excepción al postulado general, su aplicación, necesariamente, debe tener carácter restrictivo, limitándose a aquellos casos en que se cuestione la validez constitucional de las mismas normas que hayan sido materia de pronunciamiento del alto tribunal»²⁴³.

5. No puede dejar de mencionarse que la primacía que la Constitución nacional asigna a los tratados internacionales (arts. 31 y 75, incisos 22 y 24) no tiene, según su texto, ninguna limitación, salvo lo previsto en el art. 27 (y art. 75, inc. 22, párrafo segundo), supuesto excepcional que por cierto no se configura en el caso tomado como base para este comentario.

El art. 1164 del C.A., si fuera entendido como restricción para declarar la inaplicación de una norma nacional por infringir una disposición del MERCOSUR y con ello la jerarquía especial que la Constitución nacional asigna a tales normas, deviene en una ley inconstitucional, no sólo por violar un tratado internacional, sino por conculcar las propias disposiciones de la Ley Fundamental al impedir que un órgano jurisdiccional del Estado aplique sus normas, obligándolo, por el contrario, a dictar sus resoluciones de forma incompatible con lo garantizado por el texto mayor.

Si el Código Aduanero constituye un óbice para que el TFN ejecute la Constitución nacional, otorgando prevalencia a los tratados como ordenan los citados arts. 31 y 75, incisos 22 y 24, dicho código, por si mismo, deviene inconstitucional en su art. 1164.

239. TFN, 11/04/61, LL 103, 186 (1961).

240. 29/09/51, BO 08/10/51.

241. CSJN, 10/08/56, Fallos 235:571.

242. “La sentencia no podrá declarar la falta de validez constitucional de la ley tributaria, ni del decreto reglamentario aplicado; pero podrá, en cambio, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que haya declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias”.

243. TFN, “Royal Exchange Assurance”, cit., considerandos 2° y 3°. La negrita no está en el original. Por tales razones, en el caso, consideró que el precedente “Liberti” de la Corte Suprema no era de aplicación. En sentido similar ver “El Mundo, Cía. de seguros” [29/03/61, LL 103, 188 (1961)], en la cual el TF rechazó su potestad de declarar la inconstitucionalidad del art. 18 del Decreto 10.321/52 (reglamentario del impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes) sobre la base de lo dispuesto en el citado art. 157 de la ley 11.683, sin que la invocación – por el recurrente – del fallo de la Corte Suprema in re “Aberg Cobo” pudiera cambiar la suerte del planteo, ya que dicha jurisprudencia «no resulta[ba] aplicable, dado que allí se resolvió una cuestión relativa al impuesto sucesorio, ajena a la debatida en autos» (considerandos, párrafos sexto y séptimo).

IV.4. El derecho del MERCOSUR

IV.4.1. El ordenamiento jurídico y la jurisprudencia regionales

1. Estrechamente vinculado a lo anterior, existe otro argumento para nada desdeñable en contra de la invocación del art. 1164 del C.A. como barrera para que el TF entre en la consideración de la eventual incompatibilidad de una norma nacional con un tratado y sus normas complementarias.

Tal argumento hace relación a la obligación que cabe a todo órgano del Estado de adoptar todas las medidas necesarias para garantizar en el territorio nacional el cumplimiento del **derecho del MERCOSUR**, tal como surge **textualmente del art. 38 del Protocolo de Ouro Preto (POP)**²⁴⁴.

En efecto, dicha norma determina la obligación para los Estados Partes de “adoptar todas las medidas necesarias” para garantizar el “cumplimiento” de las normas mercosureñas. Este mandato **incluye** – y ello surge con evidencia – **al propio Poder Judicial y los órganos jurisdiccionales contenciosos administrativos**, ya que, según la jurisprudencia de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, «entre las medidas necesarias en el orden jurídico interno para cumplir el fin del [derecho del MERCOSUR] deben con-

siderarse comprendidas las sentencias judiciales»²⁴⁵. Por lo demás, según la misma Corte Suprema, «debe tenerse presente que cuando la Nación ratifica un tratado que firmó con otro Estado, se obliga internacionalmente a que sus **órganos administrativos, jurisdiccionales y legislativos lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple**».²⁴⁶

En definitiva, “las medidas necesarias” de las que habla el art. 38 del POP incluye las decisiones de los órganos jurisdiccionales nacionales, entre ellos el TFN, y así lo ha reconocido la doctrina²⁴⁷.

2. La obligación que surge para los órganos del Estado, en este caso para el TF, de garantizar la prevalencia y aplicación del derecho mercosureño, dejando sin aplicación las normas nacionales directamente incompatibles o aquellas otras que impiden dicha inaplicación, encuentra su fundamento, asimismo, en la jurisprudencia del **Tribunal Permanente de Revisión del MERCOSUR (TPR)**.

En efecto, en el precedente “Schnek y otros”, el TPR, tras declarar la primacía de las normas regionales sobre el ordenamiento interno²⁴⁸ – pero al mismo tiempo reconocer que carece de la atribución para anular o inaplicar, por propia autoridad, la legislación nacional contraria²⁴⁹–, señaló que «[s]on los órganos estatales competentes los que deben derogar o modificar la

244. POP, art. 38 “Los Estados Partes se comprometen a adoptar todas las medidas necesarias para asegurar, en sus respectivos territorios, el cumplimiento de las normas emanadas de los órganos del Mercosur previstos en art. 2 de este Protocolo”.

245. CSJN, “Ekmekdjian”, 07/07/92, Fallos 315:1492, considerando 22, párrafo tercero, del voto de la mayoría, y “Jorge Américo Arena”, 04/05/95, Fallos 318:595, considerando 9º del voto de la mayoría.

246. CSJN, “Ekmekdjian”, cit., considerando 20, párrafo primero, del voto de la mayoría; “Méndez Valles”, 26/12/95, Fallos 318:2639, considerando 6º del voto de la mayoría, al que adhiere el voto concurrente del juez Vázquez, y “Portal de Belén”, cit., considerando 15 del voto de la mayoría. En idéntico sentido, CSJN, “Petric”, 16/04/98, Fallos 321:885, considerando 11 del voto concurrente del juez Fayt; “Felicetti”, cit., considerando 7º del voto en disidencia del juez Boggiano; “Alianza Frente para la Unidad”, cit., considerando 10 del voto concurrente del juez Boggiano; “Videla” (2003), cit., considerando 9º del voto concurrente del juez Maqueda; “Hagelin”, 08/09/03, Fallos 326:3268, considerando 15 del voto concurrente del juez Boggiano; “Simón”, cit., considerando 16 del voto concurrente del juez Boggiano; “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.291.XLIII, cit., considerando 17 del voto concurrente del juez Maqueda, y “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.1015.XXXVIII, cit., considerando 25 del voto en disidencia del juez Maqueda.

247. Sobre la inclusión de las decisiones jurisdiccionales nacionales dentro de las “medidas” a las que hace el referencia el art. 38 del POP, puede consultarse PEROTTI, Alejandro D., “El art. 2 del Tratado de Asunción: ¿existe un derecho a violar el derecho?. Del principio de lealtad comunitaria, el *non adimpleti contractus* y afines”, en “Derecho vigente del Mercosur” (Luis A. Estoup y Jorge Fernández Reyes, coords.), ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 41, y RAMOS, Dante M., “Efecto directo para los particulares de las directivas del derecho comunitario europeo: un ejemplo aplicable al Mercosur?”, en “Mersosul: no cenário internacional” (Luiz O. Pimentel, coord.), Libro de Ponencias del VIIº Encontro Internacional de Direito da América do Sul, vol. 1, ed. Juruá, Curitiba, 1998, pág. 95.

248. TPR, opinión consultiva de 24 de abril de 2009, Schnek y otros, OC N° 01/08, BOM (Boletín Oficial del MERCOSUR) N° 42, 2008, disponible en <http://www.tprmercrosur.org>, considerandos 28, 30, 31 y 34.

249. TPR, Schnek y otros, opinión consultiva N° 01/08, cit., considerando 33.

norma interna incompatible, habilitando medidas que pueden ser adoptadas por el Estado Parte afectado en caso de incumplimiento»²⁵⁰. Y más en particular resaltó que «no corresponde indicar al juez la normativa a aplicar; por cuanto es a éste al que compete decidir esa materia en el marco del ordenamiento jurídico uruguayo, viabilizar el procedimiento y resolver en definitiva “inaplicar” la norma interna si resultare que, ..., ella viola la normativa Mercosur invocada»²⁵¹.

A su vez, en el asunto “Frigorífico Centenario y otros”, el **mismo tribunal regional** reiteró el principio según el cual las normas del MERCOSUR prevalecen sobre toda disposición contraria del derecho doméstico, como así también que no le asiste la atribución de inaplicar o anular el derecho nacional que infringe el ordenamiento jurídico del bloque, correspondiendo a los órganos del Estado la derogación o modificación de las disposiciones internas infractoras²⁵². Consideró también, en cuanto es aquí relevante, que «no corresponde al TPR indicar al juez la normativa que en definitiva habrá de aplicar. Tal facultad es de resorte exclusivo del propio juez, a quien le compete decidir esta materia en el marco del ordenamiento jurídico concreto, viabilizar el procedimiento y resolver no aplicar la norma interna al momento de resolver, si considera que viola la norma Mercosur invocada»²⁵³.

IV.4.2. La jurisprudencia comunitaria comparada

1. No puede dejar de agregarse – a pesar de que el TPR no lo menciona en los fallos citados – que la doctrina sobre la obligación de los órganos jurisdiccionales de inaplicar las normas domésticas contrarias al derecho de la integración – sobre la base del principio de la primacía, este sí reconocido por el TPR – es unánimemente aplicada por la jurisprudencia de otros procesos, tales como el europeo y el andino. Basta ahora citar, entre muchos otros, en el caso del Tribunal de Justicia europeo los precedentes “Gebrüder Lück”, “Simmenthal”, “Factortame”, “Morellato”, “Berlusconi”, “Leffler”, “Laboratoires Boiron” y “Cordero Alonso”²⁵⁴, y en el caso del Tribunal de Justicia andino – también entre muchos – los fallos “Cavelier y Vernot”, “Secretaría General/Ecuador”, “Secretaría General/Venezuela (Ley de Protección y Desarrollo de la Marina Mercante Nacional)”, “Flodelva”, “Enaca”, “Ecuadortlc” y “Curtiembre Renaciente”²⁵⁵.

2. Más aún, el Tribunal de Justicia europeo no ha tenido empacho alguno para considerar expresamente que la obligación de inaplicar las normas nacionales incompatibles con el derecho regional – incluyendo las leyes – cabe también a los órganos de naturaleza administrativa.

251. TPR, Schnek y otros, opinión consultiva N° 01/08, cit., considerando 38 (la negrita no se encuentra en la sentencia, ver asimismo, conclusión N° 5).

252. TPR, opinión consultiva de 15 de junio de 2009, Frigorífico Centenario y otros, OC N° 01/09, BOM N° 43, 2009, considerando 16 y conclusión N° 2.

253. TPR, Frigorífico Centenario y otros, opinión consultiva N° 01/09, cit., considerando 18 y conclusión N° 3. La negrita fue adicionada.

254. TJCE, sentencias de 4 de abril de 1968, Gebrüder Lück, asunto 34/67, Rec. 1968 pág. 245 (en esp. pág. 251); de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, asunto 106/77, Rec. 1978 pág. 629, considerandos 17, 20 a 22 y 24; de 19 de junio de 1990, Factortame (I), asunto C-213/89, Rec. I-2433, considerandos 18 y 20 a 23; de 18 septiembre de 2003, Morellato, asunto C-416/00, Rec. I-9343, considerando 45; de 3 de mayo de 2005, Berlusconi, asuntos acumulados C 387/02, C 391/02 y C 403/02, Rec. I-3565, considerando 72; de 8 de noviembre de 2005, Leffler, asunto C 443/03, Rec. I-9611, considerando 51, y de 7 de septiembre de 2006, Laboratoires Boiron, asunto C 526/04, Rec. I-7529, considerandos 38 y 40 a 48, y Cordero Alonso, asunto C-81/05, Rec. I-7569, considerando 46.

255. TJCA, sentencias de 20 de septiembre de 1990, proceso 2-IP-90, Cavelier y Vernot, GOAC N° 69, 11/10/90, considerando 1°; de 29 de noviembre de 2000, proceso 27-AI-2000, Secretaría General/Ecuador, GOAC N° 644, 20/02/01, considerando 2.3, párrafo primero; de 31 de enero de 2001, proceso 17-AI-2000, Secretaría General/Venezuela (Ley de Protección y Desarrollo de la Marina Mercante Nacional), GOAC N° 651, 20/03/01, considerando 2.2; de 6 de julio de 2005, proceso 77-IP-2005, Flodelva, GOAC N° 1235, 23/08/05, considerando 2, párrafos primero y segundo; de 1 de diciembre de 2005, proceso 112-IP-2005, Enaca, GOAC N° 1301, 28/02/06, considerando II; de 18 de enero de 2006, proceso 113-IP-2005, Ecuadortlc, GOAC N° 1314, 28/03/06, considerando II, y de 19 de septiembre de 2006, proceso 115-IP-2006, Curtiembre Renaciente, GOAC N° 1421, 03/11/06, considerando 2.

Así, en la sentencia “Fratelli Costanzo” – asunto que llegó al TJUE en virtud de una cuestión prejudicial planteada por el *Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia* (**Tribunal administrativo regional** de la Lombardía, Italia) – la corte de la Comunidad, interpretando que «[m]ediante su cuarta cuestión, el **órgano jurisdiccional nacional** pretende que se esclarezcan si, como ocurre con el Juez nacional, **a toda Administración Pública, incluida la Administración Local, le incumbe la obligación de aplicar lo dispuesto en el apartado 5 del art. 29 de la Directiva 71/305 del Consejo, inaplicando aquellas disposiciones de Derecho nacional no conformes al mismo**» (para el caso varias leyes del Parlamento italiano), fue categórica al responder que «[s]e debe señalar que si los particulares están legitimados para, en las condiciones arriba apuntadas, invocar lo dispuesto en una directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, es porque las obligaciones contempladas en la misma se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros», razón por la cual «[s]ería, ..., **contradictorio** considerar a los particulares legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, y en contra de la Administración Pública, las disposiciones de una directiva que respondan a las condiciones arriba mencionadas [que sean precisas e incondicionales y haya vencido el plazo para su internalización]; y **estimar, no obstante, que a la referida Administración Pública no le incumbe la obligación de aplicar la directiva y de inaplicar las disposiciones de Derecho nacional que las infrinjan**. De lo dicho se desprende que, cuando se den los requisitos exigidos por la doctrina jurisprudencial de este Tribunal para que los particulares puedan invocar las disposiciones de una Directiva ante los órganos jurisdiccionales nacionales, **todos los órganos de la Administración Pública, incluso los no integrados en la Administración Central, como pueda**

ser el caso de un Municipio, están obligados a aplicar dichas disposiciones»²⁵⁶. Doctrina reiterada posteriormente en los precedentes “Ciola” y “Jiménez Melgar”²⁵⁷.

A su vez deviene oportuno mencionar el asunto “CIF”, que llegó al Tribunal de Justicia en virtud de la cuestión prejudicial planteada por el *Tribunale amministrativo regionale per il Lazio* (Italia). La consulta fue elevada en el marco de un recurso interpuesto por el *Consorzio Industrie Fiammiferi* (CIF), contra la resolución de la *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* (Autoridad garante de la defensa de la competencia y del mercado), mediante la cual declaró que la normativa que crea y regula el funcionamiento del CIF, a saber el Real Decreto N° 560/23 (del Parlamento italiano), era contraria a los arts. 10 y 81 del Tratado de la Comunidad Europea, razón por la cual consideró que el CIF y las empresas que se han asociado a él debían acomodar su conducta a la normativa de la Comunidad. Entre las defensas articuladas, CIF argumentó que «*si bien la Ley 52/96 atribuye a la Autorità la facultad de aplicar el art. 81 [del Tratado]..., no le confiere la facultad de controlar la validez de los actos normativos nacionales a la luz de lo dispuesto en los arts. 3..., 10... y 81... [del Tratado de la CE]*». La respuesta del Tribunal de Justicia no deja lugar a dudas: «*la primacía del Derecho comunitario exige que se excluya la aplicación de cualquier disposición de una ley nacional contraria a una norma comunitaria, tanto si es anterior como si es posterior a ésta. Este deber de excluir la aplicación de una normativa nacional contraria al Derecho comunitario incumbe no sólo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos del Estado, incluidas las autoridades administrativas (...), lo que conlleva, en su caso, la obligación de tomar todas las medidas para facilitar la realización del pleno efecto del Derecho comunitario (...). En la medida en que una autori-*

256. TJCE, sentencia de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo, asunto 103/88, Rec. 1989 pág. 1989, considerandos 28, 30 y 31. La negrita no está en el original.

257. TJCE, sentencias de 29 de abril de 1999, Ciola, asunto C-224/97, Rec. I-2517, considerando 30, y de 4 de octubre de 2001, Jiménez Melgar, asunto C-438/99, Rec. I-6915, considerando 32.

dad nacional de defensa de la competencia como la Autorità tiene encomendada la tarea de velar, en particular, por el respeto del art. 81 [del Tratado] y que dicha norma, interpretada en relación con el art. 10 [del Tratado], impone un deber de abstención a los Estados miembros, el efecto útil de las normas comunitarias de la competencia disminuiría si, en el marco de una investigación sobre el comportamiento de empresas con arreglo al art. 81 [del Tratado], la citada Autorità no pudiera declarar que una medida nacional es contraria a lo dispuesto en el art. 81 [del Tratado] en relación con el art. 10 [del Tratado] y si, en consecuencia, no excluyera su aplicación»²⁵⁸.

No puede dejar de subrayarse que, en ningún momento, el Tribunal de Justicia hizo mención a la nota de supranacionalidad obrante en el sistema europeo, por lo que el argumento sobre la discusión y debate que dicha característica despertó en el MERCOSUR, no resulta de recibo a los fines de repeler la jurisprudencia y doctrina arriba mencionadas.

IV.4.3. La jurisprudencia de la Corte Suprema. Remisión

Más allá de los precedentes comunitarios citados – del Tribunal Permanente de Revisión y de los Tribunales de Justicia de la UE y de la Comunidad Andina –, la antes citada jurisprudencia de la Corte Suprema fundamenta con creces la posición que ahora se sustenta.

En efecto, y aún cuando resulte reiterativo, conviene citar que nuestro máximo tribunal ha dicho que *«debe tenerse presente que cuando la Nación ratifica un tratado que firmó con otro Estado, se obliga internacionalmente a que sus órganos administrativos, jurisdiccionales y legislativos lo apliquen a los supuestos que ese tratado contemple»* (in re “Ekmekdjian”, “Méndez Valles” y “Portal de Belén”²⁵⁹, entre muchos²⁶⁰).

IV.5. El control de constitucionalidad y el TFN

IV.5.1. La división de poderes

1. En orden a justificar el art. 1164 se ha esgrimido que la restricción competencial del TFN obedece a que dicho órgano no forma parte del Poder Judicial sino de la estructura del Poder Ejecutivo²⁶¹, estando por ello – visto su naturaleza de órgano administrativo – imposibilitado de realizar el control de constitucionalidad²⁶².

2. En el precedente “Ingenio San Martín del Tabacal” (1967) la Corte Suprema manifestó que *«es claro que, cualesquiera sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe – sin embargo – admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas. Ello así, porque aceptar semejante tesis*

²⁵⁸. TJCE, sentencia de 9 de septiembre de 2003, CIF, asunto C-198/01, Rec. I-8055, considerandos 43, 48, 49 (con cita de sus sentencias Comisión/Italia, asunto 48/71, y Fratelli Costanzo, citado) y 50. El resaltado fue agregado.

²⁵⁹. CSJN, “Ekmekdjian”, cit., considerando 20, párrafo primero, del voto de la mayoría; “Méndez Valles”, cit., considerando 6º del voto de la mayoría, al que adhiere el voto concurrente del juez Vázquez, y “Portal de Belén”, cit., considerando 15 del voto de la mayoría.

²⁶⁰. Ver también, en idéntica dirección, CSJN, “Petrie”, cit., considerando 11 del voto concurrente del juez Fayt; “Felicetti”, cit., considerando 7º del voto en disidencia del juez Boggiano; “Alianza Frente para la Unidad”, cit., considerando 10 del voto concurrente del juez Boggiano; “Videla” (2003), cit., considerando 9º del voto concurrente del juez Maqueda; “Hagelin”, cit., considerando 15 del voto concurrente del juez Boggiano; “Simón”, cit., considerando 16 del voto concurrente del juez Boggiano; “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.291.XLIII, cit., considerando 17 del voto concurrente del juez Maqueda, y “Gualtieri Rugnone de Prieto”, G.1015.XXXVIII, cit., considerando 25 del voto en disidencia del juez Maqueda.

²⁶¹. ABARCA, Alfredo E., “Procedimientos aduaneros”, Universidad, BS. As., 1993, pág. 259.

²⁶². ALSINA, Mario A.–BARREIRA, Enrique C.–BASALDÚA, Ricardo X.–COTTER MOINE, Juan P.–VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., “Código Aduanero comentado”, t. III, actualizado y completado, 1ª ed., AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2011, págs. 698-699; FERRO, Carlos A., op. cit., pág. 733; GOTTIFREDI, Marcelo A., op. cit., pág. 852.

implicaría desconocer que el Poder Judicial es, en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo, y admitir en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concentrarse en una sola sede»²⁶³. Comentando este fallo, Bidart Campos señala que “[e]l control constitucional y la declaración de inconstitucionalidad como propios del poder judicial plantean el problema de si los tribunales administrativos pueden, en ejercicio de su función jurisdiccional, ejercer ese control y emitir declaraciones de inconstitucionalidad desaplicativas de las normas que descalifique, pese a no formar parte del poder judicial. En nuestra opinión sólo pueden hacerlo si una ley los habilita”²⁶⁴.

Sin embargo, conviene aclarar que en dicha sentencia, lo que la Corte Suprema censuró fue el decreto del 10 de abril de 1964 de la Provincia de Salta, mediante el cual el Poder Ejecutivo provincial, por sí y ante sí – sin fallo judicial –, había declarado la inconstitucionalidad del art. 294 del Código Fiscal de la Provincia, de la ley 3540 y del decreto-ley 243/63 (ambos del derecho local). Por ello, este fallo no podría ser esgrimido como una barrera al reconocimiento de la atribución del TFN para fiscalizar la constitucionalidad de las leyes.

Posteriormente, en “Provincia de Mendoza” (1977) – entendiendo en una demanda de incons-

titucionalidad del Decreto 1560/73 incoada por la citada provincia – la Corte Suprema – al responder al argumento de la accionante acerca de que el reclamo administrativo previo devenía en inoficioso «habida cuenta del planteo de inconstitucionalidad» – reconoció que el agotamiento de la vía administrativa (ley 19.549) debió ser observado atento a «[q]ue si bien es cierto que en sede administrativa no puede declararse la inconstitucionalidad de las leyes y decretos, no lo es menos que el atacado por la accionada pudo allí ser dejado sin efecto por la ilegitimidad y los vicios formales que ésta le imputa y aún por razones de conveniencia y oportunidad»²⁶⁵.

No obstante, es oportuno recordar, una vez más, el precedente “Fernández Arias”, en el cual el máximo tribunal reconoció la validez constitucional de los órganos administrativos a quienes se los dote de funciones jurisdiccionales²⁶⁶, a condición de que sus decisiones sean susceptibles del correspondiente «control judicial suficiente»²⁶⁷.

3. Ya en 1963 la Procuración del Tesoro de la Nación²⁶⁸, bajo la pluma de Marienhoff como subprocurador, reconocía que si bien no cabía al Poder Ejecutivo declarar la inconstitucionalidad de una ley²⁶⁹, **podía abstenerse de aplicarla** si entendía que ella claramente infringía la Ley Fundamental²⁷⁰.

Dicha doctrina fue mantenida y ratificada por la PTN con el paso de los años²⁷¹ hasta nuestros días²⁷².

263. CSJN, “Ingenio San Martín del Tabacal SA”, 08/11/67, Fallos 269:243, considerando 6°.

264. BIDART CAMPOS, Germán, “Manual de la Constitución reformada”, t. I, 1ª reimpression, Ediar, Buenos Aires, 1998, pág. 359 (capítulo V, §45 a 47).

265. CSJN, “Provincia de Mendoza c/Nación Argentina”, 23/08/77, Fallos 298:511, considerandos 8° a 10.

266. CSJN, “Fernández Arias”, cit., considerandos 5°, 6°, 9° y 11 del voto de la mayoría.

267. CSJN, “Fernández Arias”, cit., considerandos 13 a 22 (en especial, considerando 19) del voto de la mayoría.

268. Ver al respecto, BIDEGAIN, Carlos M., “El control de constitucionalidad y la Procuración del Tesoro”, en revista “120 años de la Procuración del Tesoro, 1863-1983”, ed. Procuración del Tesoro de la Nación, Buenos Aires, 1983, págs. 34-49.

269. Entre muchos, PTN, 15/03/76, Dictámenes 136:400; 07/02/84, Dictámenes 168:283; 16/12/11, Dictámenes 279:307, considerando II.1.2; 16/02/12, Dictámenes 280:143, considerando III.3.

270. PTN, 25/01/63, Dictámenes 84:102, considerandos IV a V. Como antecedente puede verse MARIENHOFF, Miguel S., “Entidades autárquicas institucionales. Su creación por ley o por decreto. Lo atinente a su constitucionalidad”, JA (Jurisprudencia Argentina) 1961-VI, 62-66.

271. PTN, 27/03/81, Dictámenes 156:450; 12/10/81, Dictámenes 159:83; 07/02/84, Dictámenes 168:283 (siempre que la inconstitucionalidad sea manifiesta, págs. 7-8); 09/02/86, Dictámenes 176:116; 27/03/89, Dictámenes 188:127; 09/06/89, Dictámenes 186:140 (en especial, cuando existen fallos plenario de la justicia en la misma dirección); en Dictámenes 103:082 (25/04/67), la PTN sostuvo que aún cuando existía un fallo de segunda instancia confirmando la inconstitucionalidad de la ley (Decreto-ley 8012/57 y Decreto 316/58), la cuestión era dudosa y aconsejó esperar la reiteración de fallos en tal sentido o la doctrina que al respecto sentara la Corte Suprema.

272. PTN, 30/10/01, Dictámenes 239:285; 27/09/02, Dictámenes 242:626, considerando II.4.1; 12/07/04, Dictámenes 250:029, considerando II.6, y de la misma fecha, Dictámenes 250:036; 20/12/04, Dictámenes 251:767, considerando III.12.

4. No puede negarse que los tres poderes del Estado, en el marco de sus atribuciones, ejercen de forma regular el control de constitucionalidad²⁷³, el Poder Ejecutivo – entre otros – cuando veta una ley, y el Poder Legislativo durante el período de formación de las leyes o – excepcionalmente – cuando anula una ley²⁷⁴.

Y si así no fuera posible por estarles expresamente vedado, dichos poderes estarían compelidos, en ocasiones, a emitir sus actos, o abstenerse de su dictado, aún a sabiendas de que lo hacen de forma contraria a la Constitución nacional, lo cual resulta un contrasentido jurídico difícil de aceptar, o cuanto menos conllevaría poner en causa el principio de supremacía constitucional²⁷⁵, el cual coloca a la Ley Mayor como vértice infranqueable del derecho argentino.

5. Contra lo que se viene argumentando no resulta de recibo el recurso al art. 109 de la Constitución nacional – a cuyo tenor “[e]n ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales...” – pues, más allá de que se refiere al Presidente – y como se vio ut supra, el TFN es una institución jurisdiccional con autonomía dentro del Poder Ejecutivo –, no se está sosteniendo que el TF es un órgano judicial que ejerce atribuciones de tal naturaleza, sino que su esencia jurisdiccional le confiere determinadas competencias, en particular garantizar la aplicación del derecho vigente, con especial preferencia de las normas y principios constitucionales.

Por lo demás, el hecho de que existan atributos o funciones que los órganos del Poder Judicial y los tribunales administrativos comparten entre sí, no hace a los primeros órganos administrativos, ni a la inversa. Se trata de atribuciones o prerrogativas comunes a ambos tipos de órganos, los cuales, a pesar de ello, conservan su autonomía ontológica²⁷⁶.

6. Siendo el TFN un órgano jurisdiccional, en tanto facultado para aplicar el derecho vigente en el marco de una controversia, ello no puede significar que por ser un órgano administrativo, tal aplicación lo sea contrariando la Constitución nacional, en sus disposiciones o sus principios, pues si así fuera el ejercicio de tal función jurisdiccional resultaría claramente inconstitucional.

En esta dirección, debe resaltarse que la Corte Suprema, en el fallo “Fernández Arias” citado, tuvo oportunidad de declarar, con razón, que *«la... doctrina, según la cual es válida la creación de órganos administrativos de la especie indicada, no supone, como es lógico, la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales. Esto es lo que surge de los precedentes citados en el considerando anterior; los que ilustran en el sentido de que la actividad de tales órganos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que, desde luego, no es lícito transgredir. Porque va de suyo que regímenes del carácter del que en estos autos se impugna dejan de ser válidos cuando, confrontados con las normas básicas del ordenamiento jurídico, de las que no deben ser sino consecuencia (art. 31, Constitución Nacional), resulta evidente que las infringen, en vez de acatarlas o a lo sumo adaptarlas respetando su esencia»*²⁷⁷.

7. Visto los valores y principios constitucionales en juego que la cuestión en debate involucra, no puede dejar de traerse a colación la jurisprudencia de la Corte Suprema a cuyo tenor *«a fin de arbitrar una justa solución a esta controversia, es menester tener presente la doctrina establecida por este Tribunal según la cual ninguna de las normas de la Ley Fundamental de la Nación puede ser interpretada en forma aislada, desconectándola del todo que compone, y que la interpretación debe hacerse, al contrario, inte-*

273. SAGÜES, Héctor P, “Elementos de derecho constitucional”, 3ª edición, tomo I, ed. Astrea, Buenos Aires, 1999, págs. 174 y 284 (control de constitucionalidad por el Poder Legislativo) y 175 y 287-288 (control de constitucionalidad por el Poder Ejecutivo); ver también, BIANCHI, Alberto B., “Control de constitucionalidad”, ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 267.

274. Ver por ejemplo, ley 25.779, Decláranse insanablemente nulas las leyes N° 23.492 y 23.521, 21/08/03, BO 03/09/03 pág. 1. Cabe destacar que la Corte Suprema, en la causa “Simón”, citada, desestimó la inconstitucionalidad de la citada ley 25.779.

275. Arts. 27, 30, 31 y 75, incisos 22 y 24, de la Constitución nacional.

276. Ver, por todos, LUQUI, Roberto E., op. cit., págs. 40-43 y 60-76.

277. CSJN, “Fernández Arias”, cit., considerando 12 del voto de la mayoría. La negrita fue adicionada.

grando las normas en la unidad sistemática de la Constitución, comparándolas, coordinándolas y armonizándolas, de forma tal que haya congruencia y relación entre ellas (Fallos: 312:2192, entre otros). Por lo demás, la obra genuina de los intérpretes, y en particular de los jueces, es permitir el avance de los principios constitucionales, que es de natural desarrollo y no de contradicción, consagrando la inteligencia que mejor asegure los grandes objetivos para los que fue dictada la Constitución Nacional. (...) Que es necesario poner de relieve que la Constitución Nacional y el ordenamiento jurídico del que es base normativa deben ser examinados como un todo coherente y armónico en el cual cada precepto recibe y confiere su inteligencia de y para los demás. De tal modo, ninguno puede ser estudiado aisladamente sino en función del conjunto normativo, es decir, como partes de una estructura sistemática considerada en su totalidad. Esa interpretación debe tener en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida y la dinámica de la realidad»²⁷⁸.

IV.5.2. La doctrina

En el caso específico del TFN, la doctrina ha ido variando su orientación, comenzando a aceptar la atribución de dicho órgano para hacer la fiscalización de constitucionalidad.

Varios de los autores del Código Aduanero han sostenido que, a pesar de que el TFN no pueda “pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras” bien “podría dejar claramente plasmada en los considerandos de la sentencia su posición sobre el tema”, lo cual serviría a la cámara de alzada a conocer el criterio

de dicho tribunal en el asunto²⁷⁹.

Por su parte, Spisso mantenía ya en 1988 que se vislumbra “manifiestamente antijurídico que en el alto ministerio de juzgar los llamados jueces administrativos [como el TFN] tengan que prescindir de la Constitución, cuya supremacía está expresamente consagrada en [su] art. 31... ello implicaría obligarlos, en muchos casos, a dictar resoluciones a sabiendas de su ilegalidad por contrariar nuestra Ley Fundamental”²⁸⁰. Además, como ya se señaló, para este autor, esta cuestión se vincula también a la salvaguarda de “los derechos de los administrados” quienes “tienen el derecho que al someter una controversia a la decisión de un tribunal, sea éste administrativo o judicial se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales”²⁸¹. Por otro lado, no es de recibo el argumento sobre la afectación de la división de poderes que significaría el reconocimiento de una tal potestad en el TFN, pues “[s]i la constitucionalidad de tales tribunales [administrativos] ha sido admitida – en el parecer de la Corte – va de suyo que el ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte de los mismos surge como una consecuencia ineludible”²⁸²; de allí que “el art. 167 [actual art. 185] de la ley 11.683 [de similar contenido al art. 1164 del C.A.] es notoriamente inconstitucional, ya que el principio de supremacía constitucional, no puede desconocerse mediante el simple procedimiento de transferir funciones propias del Poder Judicial a tribunales administrativos enmarcados en la órbita del Poder Ejecutivo”²⁸³. Por ello, el citado autor concluye que el “principio de la supremacía constitucional,..., le plantea al Tribunal Fiscal de la Nación *el imperativo desafío de desplazar la prohibición del art. 167 de la ley 11.683 por ser contraria a nuestra Ley Fundamental*”²⁸⁴.

278. CSJN, “Gauna”, 07/05/97, Fallos 320:875, considerandos 14 y 15 del voto de la mayoría (la negrita fue adicionada); así también, “Municipalidad de Buenos Aires”, 10/12/97, Fallos 320:2701, apartado V, párrafos primero, segundo y sexto, del dictamen del Procurador General al cual se remite la Corte, y “Mercedes Benz”, 21/12/99, Fallos 322:3193, considerando 7º del voto de la mayoría, entre muchos.

279. ALSINA, Mario A.–BARREIRA, Enrique C.–BASALDÚA, Ricardo X.–COTTER MOINE, Juan P.–VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G., op. cit., pág. 699.

280. Debe recordarse – añade el autor – que dicha supremacía constitucional “es de orden público [con cita de Bidart Campos], por lo que más allá de las intenciones del legislador, la creación de los tribunales administrativos no puede constituirse en un subterfugio para desconocer dicho principio fundamental” (SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 977).

281. SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 977.

282. SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 977.

283. SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 978.

284. SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 979. El destacado fue adicionado.

Abarca, luego comentar la limitación del art. 1164 del C.A., enfatiza que “[l]o que nos resulta exagerado es impedir que el tribunal [fiscal] se pueda pronunciar sobre la constitucionalidad de los decretos reglamentarios de las leyes (...). Si el tribunal puede juzgar el accionar de las reparticiones recaudadoras del Estado, también debería poder juzgar la validez de las normas que, pretexto de reglamentar, violen la ley o la Constitución”²⁸⁵.

Sagües, por su parte, al analizar los órganos que controlan la constitucionalidad de las normas y refiriéndose a los “tribunales administrativos”, expresa que “[p]ese a la prohibición del art. 109 de la Const. Nacional, tales órganos existen, y si aplican el derecho, *también estarán obligados a efectivizar primero la Constitución nacional*”, adicionando que – no obstante – “el tema es discutido”, y trae a colación el art. 185 de la citada ley 11.683 (t.o. decreto 821/98), el cual “dispuso..., que el Tribunal Fiscal de la Nación estaba autorizado para inaplicar las normas previamente declaradas inconstitucionales por la Corte Suprema”²⁸⁶.

A su turno, Bianchi sostiene como principio la prohibición de que la Administración pueda realizar el control de constitucionalidad, en tanto “es una tarea eminentemente judicial”; sin embargo, reconociendo expresamente su cambio de opinión manifestada en el pasado, afirma que tal entendimiento debe tener excepciones, a saber el supuesto de los tribunales administrativos, a los cuales “es necesario” reconocerles “la potestad de controlar la constitucionalidad de los actos estatales sometidos a su juzgamiento, pues de lo

contrario no tiene sentido alguno su investidura. Son jueces, precisamente, por ejercer, dentro de la Administración, una función de control, similar a la que ejercen sus pares del Poder Judicial”²⁸⁷. De esta manera, siendo tal facultad fiscalizadora “una actividad típicamente judicial, parece razonable que estén investidos de ella, también, los jueces administrativos”, de allí que “cuando la Administración emplea ese procedimiento [materialmente jurisdiccional] y actúa como Tribunal, puede ejercer control constitucional, el cual siempre, necesariamente, quedará sujeto a una posterior revisión judicial”²⁸⁸.

Para Comadira, la supremacía constitucional concede al Poder Ejecutivo – en su obligación de observar la Constitución como norma suprema – la potestad de negar aplicación a una ley que considere manifiestamente contraria a la Carta magna, sin perjuicio de la ulterior revisión judicial de dicha decisión²⁸⁹. En su parecer, carece de entidad suficiente la distinción entre declaración de inconstitucionalidad y abstención de aplicar una ley considerada como inconstitucional²⁹⁰.

Fonrouge, tras calificar al TFN como “un órgano jurisdiccional enmarcado en el Poder Ejecutivo pero independiente de la administración activa y... de plena jurisdicción”²⁹¹, señala que la prohibición contenida en el art. 185 de la ley 11.683 (similar al art. 1164 del C.A.) si bien tiene su base en la división de poderes, “que fue verdad inconcusa en el siglo XIX y a principios del actual, ha perdido vigencia por los modernos conceptos acerca de esa doctrina” relativos a que la separación entre aquellos ya no es concebida como absoluta²⁹². Por otro lado, la transforma-

285. ABARCA, Alfredo E., op. cit., págs. 261-262.

286. SAGÜES, Héctor P, op. cit., pág. 288. La cursiva fue agregada.

287. BIANCHI, Alberto B., op. cit., pág. 265.

288. BIANCHI, Alberto B., op. cit., págs. 267 y 268, respectivamente.

289. COMADIRA, Julio, “Derecho administrativo. Acto administrativo. Procedimiento administrativo. Otros estudios”, 2ª ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2003, págs. 742-745. Varios años antes, Bidegain aceptaba una excepción al “principio general” según el cual “el Presidente, a diferencia de los jueces, no puede ‘prescindir’ de aplicar la ley”, y ella aparece en el supuesto en el que el legislador invadiera competencias que la Constitución nacional “atribuye al Poder Ejecutivo”, hipótesis en la que éste podrá “prescindir de la ley y ejercer plenamente la autoridad que le otorga la norma suprema” (BIDEGAIN, Carlos M., op. cit., pág. 45).

290. COMADIRA, Julio, op. cit., pág. 744.

291. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Derecho financiero”, 9ª edición (actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey), La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 669.

292. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., págs. 671-672.

ción que ha tenido el Poder Ejecutivo ha implicado la creación en su seno de órganos con funciones jurisdiccionales, los cuales “no pueden estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien, están obligados a ello”. En el caso particular del TFN, modificando su posición anterior, dicho autor considera que siendo un órgano con atribuciones jurisdiccionales debe serle reconocida la potestad para controlar la constitucionalidad de las leyes²⁹³.

Corti, que se alinea también en la posición que se viene expresando, arguye que los recaudos de la doble instancia plena y ordinaria que impone la jurisprudencia de la CIDH en su interpretación del art. 8 de la CADH, permiten aseverar que, a fin de poder calificar al TFN “como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial)”, el “art. 185 de la ley 11.683 [similar al art. 1164 del C.A.] debe necesariamente entenderse como derogado”, bien sea por la ratificación de la CADH (en 1984), bien por la reforma constitucional de 1994 al otorgar jerarquía especial a dicha convención²⁹⁴. Además, el principio de supremacía constitucional (art. 31) abona esta orientación²⁹⁵. Por ello, “si los órganos de la administración activa deben abstenerse de aplicar normas notoriamente inconstitucionales, conforme la firme posición al respecto de la [PTN], con más razón el TFN en tanto órgano jurisdiccional de aplicación de un derecho tributario material y penal tributario infraccional dimensionado por el bloque de constitucionalidad federal que garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena en su cometido materialmente judicial”²⁹⁶.

Finalmente, para Garbarino – al momento vocal del TF –, el TFN está dotado de la competencia fiscalizadora en análisis en virtud de los

siguientes argumentos. En primer lugar, los arts. 1164 del C.A. y 185 de la ley 11.683 requieren una relectura a la luz de la reforma constitucional de 1994, en particular en atención al nuevo bloque plural de constitucionalidad producto de la dotación de jerarquía suprema que se le ha conferido a determinados instrumentos sobre derechos humanos; en tal sentido, el tribunal debe tener en cuenta la doctrina de la CIDH, quien ha determinado que los órganos jurisdiccionales estatales no sólo deben llevar a cabo el contralor de constitucionalidad sino también el de convencionalidad, y desde esta perspectiva, quien puede lo más (según el autor, el de convencionalidad) puede lo menos (el de constitucionalidad). Por otro lado, teniendo en cuenta el principio según el cual la ley especial deroga a la ley general, y que el TF constituye un órgano altamente calificado en derecho aduanero, luego el Código Aduanero no podría vedar a un fuero específico lo que le permite a un fuero no especializado. Finalmente, la prohibición de declarar la inconstitucionalidad de las leyes ataca la independencia del TFN y de sus miembros²⁹⁷.

En conclusión, el art. 1164 del C.A. no impide al TFN declarar la inconstitucionalidad de las leyes, en este caso del límite monetario previsto en el art. 1025 del mismo código, a fin de declararse competente en el recurso de apelación contra una resolución de la Aduana que desestimó la repetición de derechos de exportación abonados en operaciones hacia otros Estados Partes del MERCOSUR. Tal entendimiento encuentra respaldo en la interpretación armónica de las disposiciones y principios de la Constitución nacional, de los instrumentos internacionales sobre derechos humanos a los cuales la Carta magna les asigna jerarquía constitucional y de las normas

293. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., op. cit., pág. 672.

294. CORTI, Aristides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en “Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación”, Esteban J. Urresti (coord.), tomo II, ed. EDICON (Consejo Profesional de Ciencias Económicas), Buenos Aires, 2010, págs. 133-138.

295. CORTI, Aristides, op. cit., pág. 140.

296. CORTI, Aristides, op. cit., págs. 141-142.

297. GARBARINO, Pablo A., conferencia en “Jornada sobre actualización de jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en materia aduanera”, organizada por la Asociación de Abogados de Buenos Aires, Buenos Aires, 09/10/12.

del MERCOSUR, como así también en la jurisprudencia y la doctrina (que han venido evolucionando hacia tal orientación). Ello, más aún, cuando la posición contraria impediría al TFN entrar en el análisis de la eventual incompatibilidad entre una norma nacional y el derecho mercosureño.

Por todo lo anterior cabe culminar afirmando que el TFN, según lo que se ha sostenido sobre el art. 1164, tiene competencia para inaplicar el art. 1025 y en consecuencia declarar su competencia “también” para entender en recursos de apelación contra las resoluciones que no superen el límite dinerario fijado en dicho artículo.

V. Conclusión

a) La orientación de la CNACAF, en cuanto a revocar la decisión del TFN de reencuadrar las pretensiones que no superan el límite monetario del art. 1025 del C.A. en un recurso jerárquico menor, y en su lugar remitir el expediente a la justicia federal competente, no constituye una solución satisfactoria para la plena garantía de los derechos de defensa, al debido proceso, a la tutela judicial efectiva, de propiedad y a ejercer una industria lícita, entre otros derechos constitucionales que pueden verse afectados.

b) El art. 1205 del C.A. resulta inconstitucio-

nal en cuanto justifique la incompetencia del TFN, por el monto, para entender en el recurso de apelación contra resoluciones aduaneras, por la que se deniega la repetición de derechos de exportación exigidos en contravención al derecho del MERCOSUR

c) Resulta asimismo inconstitucional el art. 1164 de la misma codificación si el mismo fuera interpretado como un obstáculo para que el citado Tribunal Fiscal pueda declarar la inconstitucionalidad del art. 1025 del C.A. mencionado, o de cualquier otra disposición legal.

d) El TFN, en tanto órgano jurisdiccional dotado de potestad para declarar el derecho en el marco de las controversias que le son sometidas, atento a sus atribuciones y obligaciones constitucionales, es competente para fiscalizar el ajuste de las leyes con la Carta magna y, llegado el caso, declarar la inconstitucionalidad de las mismas, exista o no previa jurisprudencia de la Corte Suprema, no siendo un óbice constitucional válido el art. 1164 del C.A.

e) Tales afirmaciones encuentran respaldo en la interpretación armónica de las disposiciones y principios de la Constitución nacional²⁹⁸, de los instrumentos internacionales sobre derechos humanos a los cuales la Carta magna les asigna jerarquía constitucional y de las normas del MERCOSUR, como así también en la jurisprudencia y la doctrina.

298. Constitución nacional, arts. 18, 19, 27, 28, 31, 33, 75, incs. 22 y 24, y 99, incs. 1 y 11: defensa en juicio, derecho al juez determinado por la ley (juez natural), debido proceso, tutela judicial efectiva judicial y administrativa, derecho de propiedad, derecho a ejercer una industria lícita, principio de razonabilidad, jerarquía constitucional de determinadas convenciones sobre derechos humanos, primacía de los tratados, prevalencia de las normas del MERCOSUR sobre las disposiciones del ordenamiento jurídico interno e invocabilidad de los derechos que las normas regionales confieren a los particulares.

