

sional, el contribuyente cuenta con una instancia de impugnación en sede administrativa ante la propia AFIP (arts. 11 de la ley 18.820 y 11 de la ley 21.864) y, eventualmente, con una instancia de revisión posterior (art. 6.4.3.1. del Anexo 1 de la RG, AFIP N° 79/98). Los trámites propios de ambas materias resultan completamente disímiles.

En materia infraccional, en el ámbito tributario existe un sumario administrativo —en caso de tratarse de infracciones sancionadas con multa— cuya resolución es recurrible por las mismas vías previstas en el artículo 76 de la ley 11.683 (t. o. 1998) citado. En materia previsional, el procedimiento sancionatorio sigue los mismos pasos que la determinación de deuda previsional, con la aplicación de multas cuasiautomáticas. Además, en materia tributaria existen infracciones sancionadas con multa y clausura en forma conjunta que tienen un procedimiento sumario diferente, con audiencia en sede administrativa y una apelación en la propia sede de la AFIP (arts. 41 y 77 de la ley 11.683 [t. o. 1998]) y se prevén también las figuras de la interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías con procedimiento similar al de la clausura (art. agregado a cont. del art. 41 de la ley 11.683 [t. o. 1998]).

La vía judicial en materia tributaria queda habilitada, si se optó por la vía del Tribunal Fiscal de la Nación, una vez dictada la sentencia de éste, por la vía de un recurso de revisión y apelación limitada por ante la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal y, si se optó por la vía de la reconsideración, por vía de la demanda contenciosa (art. 82 de la ley 11.683 [t. o. 1998]) por ante el Poder Judicial pagando previamente el impuesto y los intereses —salvo que antes de la ejecución se logre un decisorio favorable mediante la presentación de una Acción Declarativa de Certeza (art. 322, CPCCN)—. En el caso de sanciones de multa y clausura conjunta y de decomiso, el TFN no es competente y las apelaciones judiciales proceden por ante la Justicia. En cambio, agotada la instancia administrativa en materia previsional, sólo queda la vía del recurso de apelación por ante la Cámara de Apelaciones de la Seguridad Social (art. 39 bis del dec. 1285/58), sea que se trate de deudas por aportes o contribuciones o de multas, con el agravante de la vigencia del privilegio fiscal que representa la regla del *solvo et repetit*.

Esta maraña procedimental y recursiva, por una parte debe ser simplificada para garantizar una mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Y, por otra parte, debe ser reformada de modo tal de hacer efectivos principios fundamentales del Derecho, muchos de ellos constitucionalizados, y cuya vigencia ha sido reconocida por el Estado nacional mediante la suscripción de tratados internacionales y mediante el dictado de las recientes sentencias ya desarrolladas de la CSJN que los ha aplicado en forma efectiva (causas “Quiroga”, “Llerena”, “Giroldi”, “Casal”, entre otras). En tal sentido, el debido proceso adjetivo en sede administrativa debe respetarse sin restricciones de ninguna especie, aplicándose la totalidad de las reglas esenciales que lo componen, especialmente el derecho a una acusación, a una defensa amplia, a ofrecer y producir pruebas, a alegar sobre el mérito de las mismas, a una resolución fundada, a una doble instancia y a la revisión jurisdiccional de la actuación de los órganos administrativos, resguardándose asimismo el derecho a no autoincriminarse.

Dicha modificación deberá contemplar que en ambas materias (tributaria y previsional) exista un único procedimiento sumarial a cargo de la AFIP. En el mismo se ha de contemplar la posibilidad de que el contribuyente, una vez que conoce la pretensión del Fisco, pueda formular su descargo, ofrecer y producir en forma amplia su prueba, alegar sobre la misma y, una vez concluido este trámite, las actuaciones sean elevadas al TFN para que sea éste quien dicte la resolución determinativa y/o sancionatoria.

Dictada que fuera esta resolución por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, la parte disconforme debe tener la posibilidad de recurrirla, según el siguiente esquema: a) Si se trata de materia tributaria, ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal; b) si se trata de materia previsional, ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, y c) si se trata de multas, serán recurribles las fiscales ante la primera de dichas Cámaras y las previsionales ante la Cámara citada en segundo término, luego recurribles ante la Cámara Nacional de Casación Penal.

En todos los casos, la apelación judicial tendrá según se propuso efecto suspensivo respecto de las sanciones hasta que exista sentencia definitiva firme⁸¹. Respecto de la deuda por capital e intereses no

⁸¹ En la actualidad se prevé en el art. 78 de la ley 11.683 (t. o. 1998) un efecto no

resultará de aplicación el perimido principio del *solve et repete* aunque el Fisco podrá solicitar, si las características de la causa judicial lo exigen, una garantía suficiente que le asegure el ingreso de su acreencia en caso de resultar vencedor (criterio éste adoptado por el Derecho Tributario español). Dicha garantía se exigirá hasta la total terminación de la causa, con sentencia definitiva firme, incluso en caso de interposición de recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Deberán derogarse asimismo, las facultades judiciales otorgadas a favor de los funcionarios fiscales en el juicio de ejecución fiscal (art. 92, ley 11.683, t. o. 1998) ya declaradas inconstitucionales por la CSJN en "Intercorp SRL" ya citado.

Se debe prever que el TFN, como tribunal administrativo separado de la administración activa, imparcial e independiente, tenga facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y reglamentos⁸², aun de oficio y que las apelaciones de sus sentencias posean efecto suspensivo en todos los aspectos de modo de asegurar el control judicial suficiente (tutela judicial efectiva).

En efecto, tal como lo sostiene Corti⁸³: "En definitiva, con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Interamericana transcrita en los párrafos anteriores —en cuanto garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena, y como requisito inexcusable para la consideración de dicha plenitud que autorice a tener el TFN como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial)—, el artículo 185 de la ley 11.683 (t. o. 1998) debe entenderse necesariamente derogado, cuando menos (aunque su derogación según vimos, vino producida con la entrada en vigencia de la Convención Americana, con jerarquía suprallegal) por la reforma constitucional de 1994 —que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia (es decir, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la Corte y de la Comisión IDH)—".

suspensivo del recurso de apelación ante la Justicia Federal, si bien la CSJN lo declaró inconstitucional en "Lapiduz", Fallos: 321:1043.

⁸² Así lo consideró el propio TFN en "Murillo 666 SA" del 16-4-2009.

⁸³ CORTI, *Acerca de la competencia...* cit.

Respecto del procedimiento ante el TFN no puede dejar de denunciarse la inconstitucionalidad de los artículos 86 y 192 de la ley 11.683 (t. o. 1998) por violar la garantía de la doble instancia al establecer contra la sentencia del TFN un recurso "limitado" teniendo por válida la sentencia respecto de los hechos probados, se frustra la garantía del derecho del recurso previsto en el artículo 8º, numeral 2º del PSJCR con el alcance dado por la CIDH y la CSJN en el sentido de la doble instancia plena, por ello estos artículos han devenido en inconstitucionales, al igual que el artículo 166 de la ley 11.683 (t. o. 1998) que limita el ofrecimiento de prueba ante el TFN.

Asimismo, en el procedimiento tributario debe resguardarse con una modificación el derecho que tiene el contribuyente (art. 8º, PSJCR) a no declarar contra sí mismo —que sí se respeta si se lo acusara de un homicidio pero no de una evasión!—. En efecto, no puede utilizarse en el proceso penal y menos para la acusación lo que declaró el sujeto en sede fiscal y además conminado con pena si no lo hace.

Por otra parte se debe modificar el actual régimen de ejecución fiscal, derogando la norma que concede a los cobradores fiscales facultades contrarias al principio de división de poderes (autorizando a dichos funcionarios administrativos a decretar y trabar embargos sin intervención judicial).

Por último, si la AFIP formulase denuncia penal —con arreglo a la ley 24.769— una vez determinado el tributo por el TFN, deberá imputar simultáneamente las infracciones de las leyes 11.683 (t. o. 1998) o 17.250, a efectos del dictado de una única sentencia, con el fin de que dichas normas se cumplan y, eventualmente, evitar la violación del principio del *non bis in idem*.

Entendemos que la propuesta de modificación debe contemplar además la exigencia insoslayable de federalizar el TFN.

En especial pretendemos desarrollar en este punto la necesidad de promover la descentralización del TFN mediante la creación de delegaciones del mismo en el interior del país y la correspondiente jurisdicción de alzada de todas las Cámaras Federales de la República contra las sentencias del TFN para garantizar el acceso a la tutela judicial efectiva para los contribuyentes de todo el país.

En efecto, el TFN, al tener su sede solamente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y ejercer su jurisdicción en toda la República no garantiza en forma efectiva el acceso a la justicia de los contribuyentes, responsables e imputados en materia fiscal domiciliados en el interior del país.

Asimismo, esta desigual situación también afecta a los profesionales que defienden a los sujetos que apelan o accionan ante el mismo. Esto obliga –además porque así lo establece el artículo 19 del Reglamento de Actuación ante el TFN– a que los litigantes deban constituir domicilio necesariamente en la Capital Federal al igual que los profesionales patrocinantes o mandantes. Puede advertirse que no resulta igualitario el acceso para los que no residen en la CABA y menos todavía para los que se domicilian en provincias más alejadas, además del mayor costo que implica llevar adelante el proceso, todo lo que, en la realidad, termina en muchos casos implicando una forma indirecta de disuadir el acceso a la justicia en materia fiscal. Lo que no se subsana con la posibilidad de que los contribuyentes del interior presenten los escritos de presentación inicial en la dependencia de la AFIP que corresponda a su domicilio (arts. 81 y 83, Decreto Reglamentario 1397/79 y 2°, RATFN, Acordada 840/94). Se entiende que lo que se debe preservar es la inmediatez del justiciable con el juez.

A esto se suma que al haber un único TFN cuyas Salas sólo se encuentran en la sede del mismo en la CABA y que debe resolver las causas de los contribuyentes, responsables o imputados de todo el país, se encuentre abarrotado de causas que humanamente no pueden resolverse con la celeridad requerida para que el acceso a la justicia sea efectivo; es decir que se expida con celeridad puesto que si la resolución de una causa no es oportuna no hay debido acceso a la justicia. Por otra parte, esta demora generada por el sinnúmero de causas a resolver con escasos recursos humanos genera también un perjuicio para el Fisco en la recaudación, sin poder obviar el argumento de mayor importancia que, reitero, lo constituye la necesidad de inmediatez del juzgador respecto del justiciable.

El acceso a la justicia en materia fiscal debe ser garantizado en todos sus aspectos y en forma efectiva; la creación de salas del TFN en el

interior del país lo haría posible. Esto redunda también indiscutiblemente en un mayor respeto al federalismo (art. 1° de la CN).

Por otra parte, la creación de delegaciones fijas en el interior del país está prevista expresamente por el inciso a, del artículo 145 de la ley 11.683 (t. o. 1998) –el que tuvo su origen primeramente en el decreto 821/1998 y fue expresamente incorporado a la ley 11.683 (t. o. 1998) en el artículo citado por ley 25.239– como facultad del PEN; facultad que originariamente estaba prevista en cabeza del presidente del TFN ya desde los orígenes del mismo en la década de los 60.

En este sentido hago remisión a lo recomendado en la XV Conferencia Nacional de Abogados celebrada en Salta, el 20 y 21 de setiembre de 2007: *Conclusiones de la Comisión II*: “Se sostiene la necesidad de reforma del sistema tributario argentino [...] 6) asegurar la tutela judicial efectiva [...] llevando a cabo la descentralización del TFN prevista en la ley 11.683 (t. o. 1998) y la jurisdicción de Alzada de todas las Cámaras Federales de la República contra las sentencias de dicho tribunal” (publicadas en el título respectivo a dicha Conferencia en www.faca.org.ar). Asimismo esto ha sido propuesto como tema por parte de la FACA ante el Foro Nacional de participación tributaria ante la AFIP durante el año 2009.

XIII. ¿Las violaciones en el procedimiento tributario administrativo se subsanan con el control judicial posterior en punto a la tutela judicial efectiva y demás derechos y garantías del contribuyente, conforme el bloque constitucional actual?

Sin adentrarnos en los diversos sistemas de control jurisdiccional de la administración por escapar al objeto del presente no puede dejar de señalarse que respecto de la administración fiscal –en especial la nacional puesto que habría que analizar el caso de cada provincia–, más allá del control por sistema judicial, es decir a través de un tribunal judicial que está previsto en todos los casos –seguramente respetando la doctrina de “Fernández Arias c/Poggio”– no puede obviarse que con la existencia del Tribunal Fiscal de la Nación (órgano jurisdiccional administrativo separado de la administración activa con independencia de criterio) se

da un supuesto de control jurisdiccional administrativo —también llamado sistema francés— el que luego da paso nuevamente al control por sistema judicial respecto de la sentencia del TFN; podría decirse que, en este punto, en el procedimiento fiscal se está en presencia de un sistema mixto.

Ahora bien, dados los postulados constitucionales argentinos el análisis se efectúa finalmente respecto del control por tribunales judiciales, sistema judicialista.

Luego del desarrollo del presente trabajo desde ya se adelanta que la respuesta al acápite es negativa. En primer lugar por el alcance —ya desarrollado— dado por la CIDH a cómo debe entenderse el ejercicio del acceso a la justicia y de las garantías del contribuyente en todo proceso fiscal (las mismas que le caben al inculpado de un delito del art. 8º, segundo numeral del PSJCR, sin distinción entre materia penal y extra-penal) y, por otra parte, por pertenecer el Estado argentino al sistema americano tuitivo de derechos humanos que no admite a diferencia del europeo la posibilidad de subsanación. Por otra parte, cualquier norma que se oponga al Pacto resulta inoponible. Sin olvidar además la existencia de ciertos institutos propios del Derecho Tributario que impiden en forma manifiesta el acceso a la justicia como lo son el *solve et repete* al adelantar la sentencia y ejecución al proceso, la inapelabilidad de la sentencia de ejecución fiscal y la apelación limitada de la sentencia del TFN —sumado a que el mismo está impedido por ley a declarar la inconstitucionalidad de una norma—.

Tal como afirma al respecto Aberastury⁸⁴: “De lo expuesto, cabe colegir que nos encontramos con que el Derecho de los tratados ha complementado el acceso a la jurisdicción, previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional, a través de requisitos que deben cumplimentar los Estados Partes. Deben mencionarse los alcances que la incorporación de estos instrumentos internacionales ha tenido en la jurisprudencia del máximo tribunal de la República. El alcance fue posteriormente ampliado no sólo a la actividad específica de tipo jurisdiccional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sino también a la actividad consultiva y a la desarrollada por órganos no jurisdiccionales del siste-

ma, como la Comisión Interamericana a través de sus informes [...] De esta forma, nuestros tribunales están obligados a conocer y aplicar las garantías y derechos consagrados, con los alcances interpretativos que sobre ellas vienen realizando los organismos internacionales competentes”.

Pero el punto central, reitero, lo es el estándar que marca a través de sus organismos de control el modelo de protección de derechos humanos regido por la CADH al que pertenece el Estado argentino respecto del alcance del artículo 8º del PSJCR ya desarrollado en el presente. En especial el dado por la IDH por ser la intérprete última de la Convención. Tales estándares mínimos de protección de los derechos y garantías —en el caso del contribuyente— deben ser respetados inexorablemente por parte de todos los poderes, órganos y funcionarios del Estado para no incurrir en supuestos de responsabilidad internacional. “Estos estándares mínimos poseen proyecciones profundas, pues identifican aquellos supuestos de adecuación de las prácticas internas de cualquier naturaleza (normas, actos administrativos, sentencias) a una red de garantías internacionales que no resulta discutible por los Estados ni por sus divisiones políticas. En estos casos, es ineludible la adaptación de los procedimientos e instituciones nacionales para mantenerse dentro de las fronteras de cumplimiento de los pactos [...] De esta forma, la sola comprobación del apartamiento de cualquier práctica interna —normas, sentencias, actos o hechos administrativos— de las directivas convencionales conllevará su invalidez sin importar la jerarquía nacional [...] El nuevo orden de cosas impone una tarea ineludible a los operadores jurídicos, consistente en la adecuación del proceder estatal interno, en sus diversas facetas, a las normas internacionales, extremo que será en definitiva evaluado por un tribunal internacional que juzgará la existencia o no de un hecho ilícito internacional generador de responsabilidad del Estado. Ello sin dudas implica cambios significativos en las reglas de distribución del poder de orden territorial y funcional, generando alteraciones en la raíz misma de las competencias estatales y el modo de ejercerlas”⁸⁵.

El citado autor⁸⁶ desarrolla claramente la diferencia entre el sistema de protección de derechos humanos en el Derecho europeo continental

⁸⁵ GUTÉRREZ COLANTUONO, *Administración...*, cit., ps. 2 y 3.

⁸⁶ *idem*, ps. 29 y 88.

⁸⁴ ABERASTURY, *La justicia...*, cit., p. 51.

DOCTRINA

y en el americano afirmando la existencia de una mayor protección en este último puesto que a diferencia del primero se extiende a todo tipo de determinación de derechos, entre ellos, al fiscal.

Es decir que las garantías judiciales previstas en el artículo 8° del PSJCR deben aplicarse —y con el alcance dado por la CIDH— en todo procedimiento ante el Estado, entre ellos en el procedimiento fiscal. Por ello en el mecanismo de formación del acto administrativo fiscal no resulta compatible con el sistema americano tuitivo de derechos humanos apartarse de dicha norma y cualquier violación al respecto no se subsana con la revisión judicial posterior.

Parafraseando a Gutiérrez Colantuono⁸⁷, coincidimos en que “De la lectura de sus precedentes se desprende que la Corte Interamericana posee una postura contraria a la alternativa de convalidar la violación de un derecho en sede administrativa a cambio de la existencia de un control judicial de la decisión [...] La subsanación no tiene cabida en el sistema americano, porque en él está claro que el debido proceso es imposterizable, en tanto garantía esencial. Entendemos, por ende, que la postura de la Corte europea no rige en el ámbito del sistema americano [...] Aplicado este criterio al procedimiento administrativo, fácil es concluir que si los actos del procedimiento se encuentran afectados por vicios graves, la solución según la Convención es que *el acto administrativo no subsistirá*, es decir la respuesta contraria a la doctrina de la subsanación [...] En resumidas cuentas de la exigencia del control judicial del procedimiento no se sigue la posibilidad de que la Administración Pública no se conduzca adecuadamente. El problema de la doctrina de la subsanación es que invoca la garantía —el control judicial— en contra de la persona para justificar las violaciones [...] *Del control judicial no puede deducirse la posibilidad de violar garantías en el procedimiento y del procedimiento no puede deducirse —como veremos— la imposibilidad de acceso a la justicia*”.

En este sentido y en punto al alcance dado por el bloque constitucional plural federal actual es que consideramos que el criterio sustentado por la CSJN en “Fernández Arias c/Poggio” (*Fallos*: 247:646), no resulta compatible con los estándares de la CIDH en punto a la aplica-

ción del artículo 8° de la Convención en materia de garantías judiciales a favor del administrado —en el caso que nos ocupa contribuyente—, lo contrario implicaría un *bill* de indemnidad a favor del obrar de los organismos fiscales respecto de normas superiores y del respeto a la juridicidad administrativa como asimismo sustraer a los órganos y funcionarios fiscales de la jurisprudencia de la CIDH vinculante para ellos.

Por lo expuesto, resultan nulas las resoluciones administrativas en las que el juez del sumario es el mismo funcionario que aplica sanción (CSJN, “Llerena”), en las que el juez administrativo aplica sanciones (CSJN, “López Ramón”), como también los procedimientos que determinan derechos u obligaciones fiscales o sanciones en los que el funcionario que acusa es el mismo que juzga (CSJN, “Quiroga”) y en los que el juez administrativo que resuelve es parte (CSJN, “Dieser y Fraticelli”) y “Oliva Gerli”) y no se subsanan con el control judicial posterior. Y tales supuestos generan responsabilidad del Estado frente al sistema americano tuitivo de derechos humanos.

XIV. Conclusión

Existen en el Derecho positivo argentino, tanto nacional como local, procedimientos de aplicación de los tributos opuestos al PSJCR. En efecto, el nivel de compatibilidad con el PSJCR es deficiente. Tal situación debe modificarse puesto que “a partir de la modificación de la CN en 1994, el Estado argentino ha asumido frente al Derecho Internacional y en especial frente al orden jurídico interamericano, una serie de deberes de jerarquía constitucional” (CSJN, “Simón”). Por otra parte, “luego del decidido impulso hacia la progresividad en la plena efectividad de los derechos humanos que reconocen, propia de todos los textos internacionales y muy especialmente el mencionado Pacto, sumado al principio *pro homine*, connatural con estos documentos, determinan que el intérprete deba escoger dentro de lo que la norma posibilita, el resultado que mejor proteja en mayor medida a la persona humana” (CSJN, “Madorrán”).

El Estado debe tener una actitud activa tendiente a asegurar el reconocimiento de los derechos garantizados por el Pacto (art. 2°,

⁸⁷ *Idem*, pp. 75 y 77.

PSJCR); la tolerancia de cualquier índole que impidan acceder al goce de tales derechos es lo mismo que el incumplimiento. Por ello debe adecuarse el ordenamiento adjetivo fiscal a la Convención.

La obligación de respetar y hacer efectivos los derechos humanos a todas las personas y en todos los procedimientos, entre ellos los fiscales, frente al Estado, le cabe a los tres poderes (CIDH, "Tribunal Constitucional" y CSJN, "Marchal") so pena de incurrir en responsabilidad internacional (CIDH, "Cantos"). "El Estado tiene la obligación de no tolerancia con circunstancias o condiciones que impidan el acceso a los recursos" (CSJN, "Giroldi").

También todos los funcionarios de cualquier órgano o poder del Estado deben ejercer sus funciones propias en forma compatible con el Derecho Internacional tuitivo de derechos humanos; sólo así cumplen con el principio de juridicidad que gobierna el actuar administrativo. Todos los poderes, órganos y funcionarios—también fiscales—del Estado deben abstenerse de aplicar normas anticonvencionales so pena de hacer incurrir al Estado argentino en un ilícito internacional generador de responsabilidad.

En efecto, el proceso tributario requiere de jueces imparciales conforme la CN y no funcionarios públicos que son parte y que dentro de la administración ejercen funciones judiciales inconstitucionalmente actuando además como acusadores y juzgadores, como jueces del sumario y del juicio, entre otras irregularidades ya denunciadas. Y tales violaciones operadas durante el procedimiento fiscal administrativo no se subsanan con el posterior control judicial o revisión puesto que las garantías judiciales previstas en el artículo 8° del PSJCR deben respetarse también en la etapa ante la administración fiscal.

En efecto, el contribuyente goza en todo procedimiento tributario de las mismas garantías judiciales del sujeto inculcado de un delito (CIDH, "Tribunal Constitucional"; CSJN, "Marchal").

Concluyendo, "al reglamentar un derecho constitucional, el llamado a hacerlo no puede obrar con otra finalidad que no sea la de dar a aquél toda la plenitud que le reconozca la CN" (CSJN, "Mazzero"). Cualquier ley contraria a la Convención es nula (CSJN, "Mazzero") y cualquier violación operada violando los derechos reconocidos por el Pacto en sede administrativa fiscal no resulta subsanable con el control judicial

posterior puesto que no garantiza la tutela judicial en forma efectiva conforme los estándares de la Convención.

Concluimos, por lo expuesto, en la necesidad de adecuar los procedimientos tributarios argentinos, tanto nacionales como provinciales y municipales, al bloque constitucional actual. Ello resulta inminente luego de lo fallado por la CIDH en "Tribunal Constitucional" y por la CSJN en "Marchal"; caso contrario, se ponen en jaque derechos y garantías del contribuyente que constituyen derechos humanos básicos de reconocimiento en pactos internacionales.

Al respecto, reiteramos lo resuelto recientemente por la CSJN en "Mazzero": "Es asunto de legislar, sí, pero para garantizar «el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos»".

Valga como reflexión final lo afirmado por Arístides Corti⁸⁸—iniciador de esta temática—al comentar la causa "Tribunal Constitucional": "Es de recordar, por último a fin de evitar dubitaciones, que el incumplimiento de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos por cualquiera de los órganos del gobierno argentino (PJ, PL y PE, incluyendo el TFN y la AFIP-DGI) puede comprometer la responsabilidad del Estado frente al orden jurídico internacional de los derechos humanos, por lo que la doctrina del fallo de la CIDH del 31 de enero de 2001 debe tenerse por obligatoria tanto en materia penal como extrapenal, en este último aspecto, en lo que aquí interesa, en los órdenes fiscal, tributario y administrativo". El Estado Nacional tiene responsabilidad internacional también por las violaciones a los derechos humanos reconocidos en la CADH de los Estados Provinciales, razón por la que los mismos deben adaptar sus normas internas a la CN y a los pactos internacionales suscriptos por el Estado Nacional⁸⁹.

Hasta tanto se modifiquen las normas tributarias que no aprueban el "test de convencionalidad", es el Poder Judicial el responsable de ejercer tal control en cada caso concreto y "según la interpretación que de la Convención Americana ha hecho la Corte Interamericana" (CSJN,

⁸⁸ CORTI, ob. cit.

⁸⁹ En este punto recomendamos la lectura de GELLI, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina comentada*, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 1018.

“Mazzeo”, 2007). Asimismo, los funcionarios administrativos deben abstenerse de aplicar normas manifiestamente anticonvencionales tal como lo dictaminó la Procuración del Tesoro de la Nación⁹⁰ y deben priorizar el PSJCR al Derecho interno en el caso de oposición y no aplicar la norma en ese caso para no generar responsabilidad del Estado (CIDH, “Garrido y Baigorria”, entre otras).

En este sentido se recomendó en la XV Conferencia Nacional de Abogados⁹¹ (FACA, Salta, 2007) en el despacho de la Comisión II:

“*Garantías judiciales en el proceso tributario.*”

”La obligación de respetar y hacer efectivos los derechos humanos a todas las personas y en todos los procedimientos, entre ellos los fiscales, frente al Estado, le cabe a todos los poderes y órganos del Estado (como lo tiene establecido la CIDH, caso ‘Tribunal Constitucional del Perú’ y CSJN, ‘Marchal’) so pena de incurrir en responsabilidad internacional (CIDH, ‘Cantos’).

”El contribuyente goza en todo procedimiento tributario penal o extrapenal de las mismas garantías judiciales previstas en el artículo 8.2 del PSJCR para el sujeto inculcado de un delito (CIDH, ‘Tribunal Constitucional’; CSJN, ‘Marchal’).

”La mayoría de los procedimientos tributarios vigentes en el Derecho argentino violan el derecho de acceso a la justicia y demás garantías judiciales del artículo 8.2 del PSJCR y lo resuelto recientemente por la CSJN en ‘Quiroga’; ‘Llerena’; ‘Fratlicelli’; ‘Dieser’; ‘Casal’; ‘Salto’; ‘López Ramón’ y ‘Marchal’. Puesto que los roles de acusación y juzgamiento deben ser asumidos por órganos diferentes, un mismo juez no puede instruir el sumario y ser juez del juicio, debe respetarse la garantía de juez imparcial y los jueces administrativos no pueden aplicar penas.

⁹⁰ Conf. cita CORTI, en nota 32, *Acerca de la competencia...* cit., en especial los dictámenes más recientes suscriptos por el entonces Procurador del Tesoro de la Nación, Dr. Horacio Daniel Rosatti, N° 250:029; 250:036, ambos de 2004, que se refieren a la posibilidad del PE de abstenerse de aplicar una ley que considere inconstitucional.

⁹¹ www.be-consultores.com.ar/faca/xv-conferencia/ConclusionesComision2.doc y http://www.cna2010.com.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=3&Itemid=5.

”El incumplimiento de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos por cualquiera de los órganos del gobierno argentino (PJ, PL y PE, incluyendo el TFN y la AFIP y correlativos provinciales y municipales) puede comprometer la responsabilidad del Estado frente al orden jurídico internacional de los derechos humanos, por lo que la doctrina de los fallos precitados de la CIDH debe tenerse por obligatoria tanto en materia penal como extrapenal, en este último aspecto, en lo que aquí interesa, en los órdenes fiscal, tributario y administrativo.

”Hasta tanto se modifiquen las normas administrativas y procesales tributarias en pugna con dichos instrumentos deben considerarse derogadas, siendo el Poder Judicial el responsable de ejercer el control final en cada caso concreto ‘según la interpretación que de la Convención Americana ha hecho la Corte Interamericana’ (CSJN, ‘Mazzeo’, 2007), si los órganos administrativos no se sujetaran a dicha interpretación.

”Debe abolirse el *solvo et repete* en todas las instancias y procedimientos, como también las exigencias irrazonables en la habilitación de la instancia en materia administrativa y las limitaciones a la segunda instancia.

”Consideramos derogadas las normas de procedimiento tributario que se oponen al PSJCR, artículo 8.2, entre ellas se cita la que prohíbe la declaración de inconstitucionalidad al TFN; la que le otorga facultades judiciales a los ejecutores fiscales y la que regula el recurso de apelación de la sentencia del TFN en forma limitada.

”6) Asegurar la tutela judicial efectiva derogando: a) el *solvo et repete* como requisito para el acceso a la tutela judicial y b) la traba de medidas cautelares sin intervención judicial; a la vez que asegurando la doble instancia judicial ordinaria y plena en materia fiscal y penal fiscal. Asimismo llevando a cabo la descentralización del TFN prevista en la ley 11.683 (t. o. 1998) y la jurisdicción de Alzada de todas las Cámaras Federales de la República contra las sentencias de dicho tribunal...”

Asimismo, también la XVI Conferencia Nacional de Abogados (FACA, San Isidro, 2010) concluyó en el despacho de la Comisión II:

“VII. Los procedimientos de aplicación de los tributos nacionales y

DOCTRINA

locales deben adecuarse al bloque constitucional actual, en el que rigen a favor del contribuyente, tanto en el procedimiento tributario de aplicación de sanciones como en cuestiones extrapenales, las garantías judiciales del Pacto de San José de Costa Rica (art. 8.2) con el alcance e interpretación dado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Especialmente, los procedimientos deben asegurar el efectivo acceso a la justicia".