

Tributación y Derechos Humanos

Tutela judicial efectiva

Prof. GABRIELA INES TOZZINI

Dos enfoques y tensiones

- 1) La tributación como medio para la realización de los derechos humanos. Refiere a la política fiscal de un país como medio para asegurar el efectivo reconocimiento de los derechos humanos de la población “No hay impuesto justo sin gasto justo” debe destinarse a los derechos (Uckmar). El costo de los derechos la escasez de recursos y PIDESC, Protocolo San Salvador art. 75 inc. 19, 22 y 23 CN. CSJN QCS c/ CABA 2012
- 2) Los derechos humanos como limitantes de la potestad tributaria del Estado y sus deberes de garantía. Deber de contribuir(DUDH art 29; DADyDH Cap. II; PSJCR art. 36) frente a estándar de garantías CADH bloque constitucional plural.

- 2) El repertorio de los derechos humanos y su reconocimiento. Sistemas tuitivos. Sujetos alcanzados y obligados. Estatuto del contribuyente (España, Italia, USA, Mèxico, Perú, Colombia, Puerto Rico, Chile, Bolivia, Uruguay, provincias) Declaración ILADT
- 3) La efectiva realización de los derechos humanos. La tutela jurisdiccional efectiva. Estándar mínimo de garantías del contribuyente.

Principios convencionales y constitucionales que limitan el poder tributario del estado en garantía de los contribuyentes.

El sistema de derechos humanos.

- El Estado Argentino al haber suscripto los Tratados Internacionales tuitivos de Derechos Humanos y constitucionalizado los mismos en el art. 75 inc. 22 de la CN, está obligado frente a los organismos internacionales a cumplir las normas y principios de tales Pactos.
- De tales normas superiores se desprende el estándar mínimo de garantías que el Estado en todos sus niveles debe respetar al ciudadano contribuyente (derechos subjetivos de rango superior).
- CADH arts. 1, 2, 25, 28 (cláusula federal), 29 (normas de interpretación), 33 (organismos), 64 (posibilidad de consulta por los estados), arts. 44 y 45 (mecanismo de denuncias), 63, 68 (obligación de los Estados de cumplir con lo resuelto por la Corte). Protocolo adicional

Aplicación de Tratados de Derechos Humanos en materia tributaria.

La supremacía de los tratados sobre el derecho interno ya había sido sostenida por la jurisprudencia de la CSJN incluso con anterioridad a la reforma constitucional:

CSJN “Ekmekdjian, Miguel c/ Sofovich, Gerardo” (7/7/92). En especial Considerandos 18 a 21. Con cita a la Convención de Viena. Es citada por la CIDH en “Cantos”

CSJN “Fibraca Constructora SCA c/Comisión Técnica Mixta de Salto Grande” (7/7/93). En igual sentido con posterioridad CSJN “Cafés La Virginia SA” (13/10/94)

Reforma constitucional 1994. La supremacía de los Tratados art. 75 inc. 24 CN. Monismo. Tratados con rango constitucional art. 75 inc. 22 CN. Control de convencionalidad también en Derecho tributario. Diferencia con el sistema europeo (margen de apreciación nacional) mayor exigencia en latinoamérica por menor institucionalidad.

Implicancia de la constitucionalización del derecho privado en materia tributaria. El nuevo CCyCN (art. 1 y 2)

Bloque constitucional plural

- Bloque Constitucional:
- C.N. + Tratados Internacionales tuitivos de DDHH+ Jurisprudencia de la C.I.D.H.
- “Con la CN reformada en 1.994 rigen en el ámbito interno de la misma forma que rigen en el ámbito internacional todos los derechos humanos reconocidos en los Tratados Internacionales suscriptos.” “Las normas del derecho internacional vigentes para la Rep. Argentina, y con ello me refiero no sólo a los tratados, sino también a las normas consuetudinarias y a los principios generales del derecho, revisten el doble carácter de normas internacionales y normas del orden interno, integran el orden jurídico junto con las leyes y la CN”. “Desde Ekmekdjian integran el derecho interno reafirmado por la Convención Constituyente de 1.994, impera desde el citado fallo en la jurisprudencia de esta Corte el llamado criterio del “derecho único”” (Voto Zaffaroni CSJN “Simón”)
- La jurisprudencia de la CIDH es vinculante para el Estado.
- CSJN “Madorrán”, “Mazzeo” Acordada de la CSJN n° 17/2005 “suceso institucional”
- CSJN “Aquino” y “Madorrán” Principio de Progresividad.

CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS

(Pacto de San José)

ARTICULO 8.- GARANTIAS JUDICIALES.

*“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 carácter.*

2. Toda 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:

- a) Derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, sino comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;*
- b) Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;*
- c) Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;*
- d) Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;*

Art. 8º CADH

- e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por si mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la Ley;*
 - f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presente en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;*
 - g) Derecho a no ser obligado a declarar contra si mismo ni a declararse culpable;*
 - h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.*
- 3. La confesión del inculpado solamente es valida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.*
- 4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.*
- 5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia”*

Tutela judicial efectiva

- Los derechos subjetivos de rango constitucional, además de conformar un conjunto finito, se caracterizan por ser derecho subjetivo en sentido técnico. Esto implica que tienen una acción que los protege (H. Corti).
- La tutela judicial efectiva es un derecho básico en sí mismo e instrumental para hacer valer el resto de los derechos. Es el derecho de ocurrir ante un órgano judicial . Ello indica la necesidad de que el Estado argentino establezca órganos de justicia, tribunales y dicte las normas que regulen los procedimientos. En un Estado federal como el argentino, la obligación de asegurar la administración de justicia pesa no solo sobre la nación, sino también en cabeza de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -en adelante CABA- (art. 5 de la Constitución Nacional -en adelante CN-).
- La efectividad de la tutela, más allá de la previsión del legislador para que el sistema la garantice, requiere del hacer de los jueces ; que, al resolver, se aparten de ritualismos formales que le impidan acceder a la verdad y dicten una sentencia útil.

Tutela Judicial o jurisdiccional efectiva

- La garantía del juicio previo se traduce en el derecho a la jurisdicción o el derecho a la tutela judicial efectiva.
- En efecto, para que la tutela sea efectiva, no se debe agotar con la posibilidad de ingresar al proceso y que el mismo responda a las exigencias de juez natural e imparcial, al derecho a la participación activa en el proceso, al cumplimiento del estándar de garantías y a que el mismo se desarrolle en un plazo razonable, sino que, además, exige que la pretensión plasmada en una sentencia se cumpla.

El acceso a la justicia en materia fiscal

Derecho al proceso y equitativo (conf. TEDH) con igualdad de armas.

Tutella judicial efectiva.

“Cantos v. Argentina” 28/11/2002, la CtIDH afirmó: “El art. 25 de la Convención también consagra el derecho de acceso a la justicia. Este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quiénes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales.

CIDH “Yean Boisico” 2005; “Mejía Idrovo C/ Ecuador” 2011 y “Pueblo Indígena Kichwa c Ecuador” 2.012

Estándar mínimo de garantías en materia fiscal

CtIDH Caso del Tribunal Constitucional Vs. Perú (con un adelanto en “Paniagua Morales” 1998). Sentencia de 31 de enero de 2.001: *“Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto “sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efecto de que las personas pueda defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.”*

“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”

Estándares guías de interpretación de la CADH para los jueces nacionales

Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por “un juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.”

En igual sentido CIDH febrero de 2.001 “Baena c. Panamá” (establece el respeto de tales garantías del PSJCR en todo proceso administrativo se leen los considerandos)

Luego de la interpretación de la CtIDH prístino resulta que se aplica en forma directa el PSJCR art. 8° 1° y 2° numeral a la materia tributaria penal y extrapenal.

CSJN “Marchal” 2007 y “Loscicer” 2012

Estándares

- *“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.” (Gutiérrez Colantuono)*

La importancia en el derecho Tributario de la aplicación de la CADH a todas las personas. Decisorios de la CSJN que hacen aplicación de los Tratados tuitivos de derechos humanos en materia tributaria incluso antes de la reforma de 1994 y a la persona jurídica

-Antes de la reforma:

CSJN “Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A.” (Fallos 312:2490) 21 de diciembre de 1.989. Es el primer fallo en materia tributaria que invoca tratados de derechos humanos específicamente en materia tributaria y a la persona jurídica.

CSJN “Sociedad anónima Expreso Sudoeste”, (Fallos 319:3415) del 27 de diciembre de 1.996. Aplica expresamente el PSJCR a las personas jurídicas.

“Fizman SRL” 2009, “Intercorp SRL” 2010

En este sentido la CADH art. 2 “persona humana” y la Comisión IDH así lo entendió en muchísimos Informes incluso contra Argentina (ej. Bernard Merens y familia 1999)

Sin embargo, la CIDH lo extiende a la persona jurídica por primera vez en “Cantos c. Argentina” (7/09/2001). (cons. 25 y 26 leer). Antes lo había negado la Comisión (la admitió en 1987 en el informe “radio Ñanduti v. Paraguay” y lo rechazó en 1.991 “Banco de Lima v. Perú”; 1.987 “Tabacalera Buquerón SA v: Paraguay”; 1.999 “Mevopal v. Argentina”; 1.999 “Baranrd Merens v. Argentina” y 1.999 “Bendeck-cohodinsa v. Honduras”)

Dada la integración del bloque constitucional resultan aplicables los decisorios de la CtIDH www.corteidh.or.cr

La propia CSJN hace aplicación de ellos en sus decisorios.

CIIDH “Suarez Rosero v. Ecuador” 12 de noviembre de 1.997 (plazo razonable, igualdad y reserva de ley en materia tributaria)

CtIDH “Paniagua Morales y otros” 8/03/98: la CIDH resolvió que se violó el artículo 8° de la CADH por no respetar el derecho a ser oído por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial y dentro de un plazo razonable. Adelanta una interpretación que se profundiza luego en “Tribunal Constitucional”: las garantías mínimas reconocidas en el art. 8.2 se aplican a los supuestos del numeral 1°, es decir, consagra el derecho al debido proceso en todos los órdenes conforme al art. 8° CADH.

Comisión Interamericana de Derechos Humanos “Narciso Palacios v. Argentina” Informe n° 105/99 29 de setiembre de 1.999: consideró que se afectaba el derecho de acceso judicial frente al rechazo de la demanda contenciosa administrativa por la falta de agotamiento de la vía administrativa. Se denuncia violación a los derechos del debido proceso (art. 8º) y a la tutela judicial efectiva (art. 25).

CtIDH “Caso Las Palmeras v. Colombia” 6/12/2001(debido proceso, plazo razonable y la obligación de los Estados de suministrar recursos judiciales efectivos a las víctimas de violación de los derechos humanos.

CtIDH “Ivchen Bronstein c/ Perú” 6-4, 9-9 2001) abstenerse de cobrar tributos generados en una administración ilegal

CtIDH “Caso Cantos V. Argentina” 2002 se refiere a una denuncia en un procedimiento tributario (dio lugar a la protección de la persona de existencia ideal a través de la protección de sus representantes físicos de lo contrario sostuvo, sería irrazonable por negar la protección de la Convención a un conjunto importante de derechos humanos) Además sostuvo: *“El art. 25 de la Convención también consagra el derecho de acceso a la justicia. Este Tribunal estima que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva. También se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales.”*

Cuestiona la tasa de justicia por limitar el acceso a la justicia (cons. 54, 60 y 62) y le ordena al Estado Argentino que se abstenga de cobrarla con más la multa.

No advierte violación a la garantía del plazo razonable por inacción de la parte (cons. 57)

Extiende la protección a la persona jurídica por primera vez (cons. 25 y 26)

CtIDH “Caso Baena Ricardo V. Panamá” y otros”, 2001 (estableció la naturaleza penal de sanciones administrativas y principios aplicables y además sostuvo que no basta la existencia de los recursos; éstos deben ser efectivos, dar respuesta a las violaciones de los derechos de la Convención). Fija el estándar (se da lectura de los considerandos pertinentes).

CtIDH “Caso Bulacio v. Argentina” 18 de setiembre de 2003. Dado que el Estado Argentino se encuentra inserto en el sistema interamericano tuitivo de derechos humanos los Organismos por excelencia encargados de interpretar el alcance de las normas convencionales del PSJCR son la CtIDH y la Comisión IDH y al respecto se ha considerado que su jurisprudencia es vinculante para un Estado miembro (Considerandos 142 y 143).

CtIDH “Caso Herrera Ulloa, Mauricio v. Costa Rica” 2 de julio de 2.004. *“El derecho de recurrir del fallo debe ser accesible, sin mayores complejidades que tornen ilusorio ese derecho y que garantice un examen integral de la decisión recurrida” (en sentido semejante y, con cita al Comité de Derechos Humanos, en “Gómez Vázquez V. España”, dictamen 20 de julio de 2000).*

En efecto, a partir de este precedente, el derecho a la instancia en todas sus etapas que implica el debido acceso a la justicia debe ser pleno en las cuestiones de hecho y prueba también en la segunda instancia, se trata del doble conforme pleno.

CtIDH “Almonacid Arellano C/ Chile” en sentencia del 2006, sostuvo que, nunca puede invocarse el derecho interno como excusa para no aplicar la CA (en igual sentido lo dispone la Convención de Viena, art. 27.1). Por otra parte los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales tienen carácter auto ejecutable en el estado interno. Refiere además al derecho a un recurso rápido y efectivo. Y la obligatoriedad del control de convencionalidad de oficio (considerandos 117 y 118), también en “Trabajadores Cesados c/ Perú” 2006 y “Cárdenas e Ibsen Peña c/ Bolivia” 2010)

CtIDH, Claude Reyes c/ Chile” 19-9-2006, acceso a la justicia.

CtIDH “Caso López Alvarez V Honduras” 2 de febrero de 2006 (derecho al acceso a la justicia y plazo razonable establece los criterios aplicables).

CtIDH “Caso Bueno Alves V Argentina” 11 de mayo de 2.007 (es principio del derecho internacional que toda violación por parte del Estado de una obligación internacional debe repararse) Cons. 115, 117, 129 y 132.

CtIDH “Caso Valle Jaramillo v. Colombia” 27 de noviembre de 2008 (plazo razonable)

CtIDH “Caso Usón Ramírez V Venezuela” 20 de noviembre de 2.009 (garantía de imparcialidad, juez natural y tribunales militares, derecho a un recurso, necesidad de adaptar los procedimientos internos a la CADH).

CtIDH “Caso Gelman v. Uruguay” 24 de febrero de 2011. Refiere a la obligación de todos los órganos del Estado y de los jueces al sometimiento al PSJCR, en este sentido afirma: *“les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer ex officio un control de convencionalidad entre las normas internas y la Convención Americana”* y agrega conforme la interpretación que del mismo ha hecho la CIDH intérprete última de la CA. (el sistema interamericano pretende influir en el derecho interno)

CtIDH “Caso Furlan y familiares V. Argentina” 31 de agosto de 2012 (plazo razonable y reparación).

CtIDH “Caso Mohamed v. Argentina” 23 de noviembre de 2012 (CADH art. 8 2 4 derecho al recurso violación y art. 280 CPCCN). Considerando 107.

Petición LPT 64/14 “Laureano Brizuela c/ México”

Decisorios de la CSJN sobre el alcance de las garantías en el proceso tributario.

El proceso como derecho en sí mismo y medio para hacer valer otros derechos. Como no hay distinción y se aplica según la CIDH a “todos los órdenes y materias” (o sea también las tributarias) se citan:

CSJN “Girolodi, Horacio D”, 7 de abril de 1.995 (Fallos 318:514) la CSJN estableció que en materia penal no basta el derecho a interponer el recurso extraordinario sino que debe garantizarse el derecho a acceder a los recursos internos regulados en los estados (doble conforme) También cabe citar en este sentido, los votos de los Mtros. Petracchi y Bossert en “Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina” (27.06.00) al considerar aplicable el art. 8.2.h del PSJCR en materia de sanciones administrativas dada la identidad cualitativa existente entre tales sanciones y las del derecho penal.

CSJN “Butyl S.A.”, 16 de octubre de 2.002. (325:2711) , limitó la aplicación del derecho de recurrir el fallo garantizado por la CtIDH a favor de la persona inculpada de delito y no en la materia contravencional, de faltas o de infracciones administrativas. Se opone a lo resuelto por la CtIDH.

CSJN “Aquino”, 21/09/2004, (Fallos 327:3753) el Estado Argentino se encuentra obligado a efectuar las modificaciones necesarias para hacer efectivo el pleno reconocimiento de los derechos humanos reconocidos en Tratados Internacionales suscriptos (conforme el principio de una mayor progresividad y de no regresión a favor del reconocimiento de los derechos humanos CSJN “Aquino”). En efecto, debe legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen los mismos (art. 75 inc. 23 CN y principio de progresividad, art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC) “para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos” (art. 75 inc. 22 de la CN que lo incorpora al Pacto expresamente y art. 26 del PSJCR). PRINCIPIO DE PROGRSIVIDAD

CSJN “Mattei” (Fallos 272:188); “sudamericana de Intercambio” (Fallos 312:2075); “Amadeo” (Fallos 300:1102); “Barra” (Fallos 327:327); “Egea” (Fallos 327:4815) plazo razonable.

CSJN “Cantos” 2003 (disidencia tasa de jsuticia)

CSJN “Astorga Bracht” 2004 (Fallos 327:4185) estableció con claridad el principio de tutela jurisdiccional administrativa y en este sentido que cualquier norma que no la respete viola el PSJCR

CSJN “Quiroga”, 23 de diciembre de 2.004. (Fallos 327:5863) estableció que los roles de acusación y juzgamiento deben ser asumidos por órganos autónomos entre sí.

CSJN “Arancibia Clavel” agosto de 2.004, el Estado tiene la obligación de garantía y respeto a los tratados internaciones suscriptos y además: “Las implicaciones del *ius cogens* se asimilan a un deber y no a un derecho opcional, de otra forma el *ius cogens* no constituiría una norma imperiosa de derecho internacional” (cons. 27 a 33 y 37)

CSJN “Recurso de hecho P.S.M” 26 de diciembre de 2019. Doble instancia plena.

Jurisprudencia de la CSJN tributaria o a ella aplicable

Si bien todas las causas a citar se refieren a la materia penal resultan plenamente aplicables al procedimiento tributario tanto en materia penal como extrapenal conforme lo resuelto por la CIDH (Tribunal Constitucional Perú y Baena 2001).

CSJN “Llerena”, 17 de mayo de 2.005 (Fallos 328:1491) sostuvo que un mismo juez no puede instruir el sumario y ser juez del juicio.

CSJN “Simón, Julio Héctor” 14 de junio de 2.005 (Fallos 328:2056) se refirió al derecho de acceso a la justicia y que el PSJCR constituye un derecho único en el bloque constitucional.

CSJN “Casal, Matías Eugenio” 20 de setiembre de 2.005. (Fallos 328:3399) en igual sentido CSJN “Martínez de Areco, Ernesto”, 25 de octubre de 2.005. (Fallos 328:3741; “Reinoso Luis” 7/03/2006). La Corte estableció la doble instancia plena, en el sentido que la posibilidad de interponer recursos significa una revisión amplia de cualquier objeto del proceso de hechos y prueba, aplicando lo resuelto por la CtIDH en “Herrera Ulloa” (2004) al indicar que el derecho contemplado en el art. 8.2.h del Pacto debe garantizar un examen integral de la decisión recurrida, de todas las cuestiones debatidas y analizadas por el tribunal inferior. Se trata de la doble instancia plena o doble conforme integral, incluso con la posibilidad de abrir el debate a los hechos y prueba ya debatidos, a favor del imputado en materia penal, una revisión amplia de la sentencia.

CSJN “Cardozo, Gustavo Fabián” 20 de junio de 2.006. (Fallos 329:2265) el Procurador sostuvo que el derecho a la doble instancia y a una revisión judicial amplia de la sentencia (art. 8.2 de la CADH) se interpreta según los parámetros indicados por la Comisión Interamericana y los estándares exigidos por la CtIDH y la CSJN y reitera el deber de garantizar el derecho al recurso que asiste a toda persona inculpada de delito (art. 8.2. Pacto SJCR y art. 14.3 Pacto de Derechos Civiles y Políticos)

CSJN “Carrascosa, Carlos A”, 27/11/2014, (Fallos: 337:1289)

CSJN “Dieser, María Graciela y Fraticelli, Carlos Andrés”, 8 de agosto de 2.006. (Fallos 329:3034). estableció la garantía de juez imparcial, lo que tiene gran incidencia en materia fiscal puesto que esto pone en jaque los procedimientos administrativos donde el juez administrativo que resuelve es parte

CSJN “López, Ramón Angel”, 6 de marzo de 2.007. (Fallos 330:399) resolvió que los jueces administrativos son incompetentes para aplicar penas, de lo que se deriva que, dada la naturaleza penal del ilícito fiscal, los jueces administrativos no pueden aplicar las sanciones (se leen los considerandos) . Esto concuerda con lo resuelto por el TEDH en la causa “Janosevic vs. Suiza”. “Perez Dalale c/ AFIP” JF Neuquén 2/09/14.

CSJN “Marchal, Juan” 10 de abril de 2.007 (Fallos 330:1427) aplica CtIDH “Tribunal Constitucional de Perú” en materia tributaria. El alcance del derecho al recurso. Fija es estándar.

CSJN “Madorrán, Marta Cristina c/Administración Nacional de Aduanas s/reincorporación” (Fallos 330:1989) del 3 de Mayo de 2.007. sostuvo que, todo acto que se oponga al PSJCR, resulta inválido cualquiera sea la fuente jurídica. Y reitera el principio *pro homine*. Y progresividad. Implica la no subsanación.

CSJN “Mazzeo, Julio Lilo y otros”, 13 de julio de 2.007 (Fallos 330:3248). al sostener la responsabilidad del Poder Judicial de efectuar el “control de convencionalidad” en cada caso respecto de las normas jurídicas en juego, teniendo en cuenta no sólo lo dispuesto por el tratado sino la interpretación efectuada al respecto por la CtIDH y la obligatoriedad de aplicarla. Semejante al “Gelman” CtIDH y CSJN “Rodríguez Pereyra” 27/11/2012. Control de convencionalidad de oficio.

CSJN “Acerbo, Néstor (contrabando)” 21 de agosto de 2.007 (aduanero, derecho a ser juzgado en un plazo razonable conforme art. 8° 1° PSJCR y criterio CtIDH “López Alvarez v Honduras” 1 de febrero de 2006 y con cita del TEDH.

CSJN “Estévez, Cristian” 8 de junio de 2.010 (voto Zaffaroni por la implicancia en materia penal tributaria)

CSJN “Nanut, Daniel” (con cita a “Acosta Alejandro” 23/04/2008) 7 de octubre de 2008. Aplicación de la probation en materia penal tributaria.

CSJN “Palero, Jorge” 23 de octubre de 2007. Aplica el principio de ley penal más benigna en materia tributaria CADHart. 9 y PIDCP art. 15.

CSJN “Cuatrín, Gladys s/ contrabando” 8 de abril de 2008. Aduanero derecho a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas.

CSJN “Fizman y Compañía SCA c. DGI”, 23/06/2009, (Fallos 332:2657). Garantía de plazo razonable en materia de multas tributarias más allá de las causales regladas de suspensión. Aplicación a la persona jurídica. Idem CSJN “Sudamericana de Intercambios c/AGP” Fallos 312:2075. Se analizará en la clase

CSJN “Cía. Circuitos Cerrados c/ AFIP” 9/03/2010. *Solve et repete* con aplicación de la CADH Considerando 9).

CSJN “Keiler, Claudio” 1 de junio de 2010. Derecho al recurso.

CSJN “AFIP c. Intercorp SRL”, 15/06/2010, (Fallos 339:935). Considerando 12 y disidencias (diferencias con el sistema europeo tuitivo de DH). Lo aplica a la persona jurídica. Se analizará en la clase con comentario enviado.

CSJN “Oliva Gerli S/ infracción ley 22415” 19 de octubre de 2010. Estableció la plena aplicación del plazo razonable de duración del proceso con invocación del PSJCR. Se analizará en la clase.

CSJN “Bossi y García SA c/ DGA” 8/11/2011(plazo razonable más allá de las causas regladas de suspensión). Se analizará en la clase.

CSJN “Derecho, René” obligación del Estado de investigar. Y obligación del Estado de cumplir las sentencias de la CIDH Refiere a CtIDH “Bulacio”.

CSJN “Poggio Oscar” 8/11/11 (plazo razonable y reparación del Estado por la demora)

CSJN “Lociser c/BCRA” 26/06/2012. Derecho a ser juzgado en un plazo razonable más allá de los plazos de prescripción “Egea”. Aplica CIDH “Tribunal Constitucional de Perú” y “Baena” 2.001 ratifica el estándar de garantías. Se analizará en la clase y se leerán algunos considerandos.

CSJN “Bonder Aaron” 19 de noviembre de 2013 (plazo razonable en el trámite administrativo y judicial se refiere a “todo el procedimiento” con cita a CtIDH “Caso Valle Jaramillo v. Colombia” 27/11/2008).

CSJN “Mohamed” cumplimiento de la sentencia de la CtIDH, Res. 477/15, 25 de marzo de 2015.

CSJN “García, María Isabel” (26/03/2019). Fallos: 342:411

CSJN “Recurso de hecho P.S.M.” (26/12/2019)

Criterio CSJN

- CSJN “Marchal” 2007 Voto de CARLOS S. FAYT Y E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:5°) Que de esta manera, al resolver con estricto apego a las limitaciones establecidas en el ordenamiento adjetivo local, el a quo 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 Convención Americana sobre Derechos Humanos resultaba o no aplicable al caso de autos. Más aún, la pertinencia de esta cuestión debió haber sido analizada a la luz de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos pues, siendo que ella debe servir de guía para la interpretación de esos preceptos convencionales, en la sentencia dictada el 31 de enero de 2001 en el "Caso del Tribunal Constitucional" (Serie C, n° 71) se sostuvo lo siguiente:

- *69. Si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales", su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, "sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales" a efectos de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.*
- *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.*
- Igual en CSJN “Lociser” 2.012 con cita también a “Baena” (Cámaras y TFN “La Mercantil Andina” 31/7/2012)

CSJN

- “Girolodi” CSJN 1995 doble conforme
- “Casal” CSJN 2005 doble conforme pleno
- “Quiroga” CSJN 2004 el rol de acusación y juzgamiento debe recaer en órganos autónomos
- “Llerena” CSJN 2005 no puede ser el mismo juez que instruye el sumario, que el del juicio
- “Fracicelli” y “Dessier” CSJN 2006 garantía de juez imparcial
- “López Ramón” CSJN 2007 los jueces administrativos no pueden aplicar penas
- “Mazzeo” CSJN 2007 control de convencionalidad
- “Aquino” CSJN 2004 principio de progresividad y no regresividad
- El PSJCR y su art. 8° se aplica también a las personas colectivas en materia tributaria = estándar de garantías.
- “Microómnibus Barrancas de Belgrano” CSJN 1989
- “Expreso Sudoeste” CSJNn 1996
- “Marchall” CSJN 2007 (Cámara Federal Mar del Plata en pleno “Cigarrería San Martín” 2010
- “Fizzman” CSJN 2009
- “Intercorp SA” CSJN 2010
- “Loscicer” 2012

Test de convencionalidad tributaria

- **¿Existe pleno acceso a la justicia en materia fiscal en el derecho argentino? *Test* del pleno acceso en materia fiscal.**
- **Los obstáculos al pleno acceso a la Justicia en el procedimiento fiscal:** La Habilitación de instancia; El *solve et repete*; Las restricciones a la doble instancia; la autodenuncia; la tasa de justicia; la violación de poderes; la igualdad de armas.
- La importancia en el proceso tributario del plazo razonable, la aplicación de la CADH a la persona jurídica y el control de convencionalidad por todos los órganos del estado”

Otros obstáculos

- La ejecución fiscal cuasadministrativa e inapelable;
- Habilitación de instancia ley 11.683 arts. 76, 40, 81, 71, DR art. 74.
- La aplicación de sanciones sin sumario previo
- La violación en el procedimiento del principio de no autoinculparse en sede penal.
- Restricciones a la doble instancia ley 11.683 arts. 92, 93, 86 y 192.
- La localización de los tribunales: La federalización del TFN (la distancia del Juez Comisión IDH Informe Acceso a la justicia para las mujeres víctimas de violencia en las Américas” 2007)
- Los costos del proceso: La “tasa de justicia” (Voto vázquez en CSJN “Vattuone c/ Leiva” f. 325:511; “Molina” F. 326:119; “Urdiales” 319:1389; “Marono” F. 319:2805; “Pegaso Automotores” F. 326:121; “Buzzano” F. 326:106; “Giusti” F. 325:3043; “Castro” F. 323:3207 y “Cantos”). CIDH “Cantos” 28/11/2012 y “Yean y Bosico” 8/09/2005 y TEDH “Airley v. Irlanda”.

El solve et repete

- LPF arts. 92, 93, 81 y 79. Procedimiento previsional
- CNCAF “Telesud” 1.985 lo declara inconstitucional
- Frmacio Scattoni “Vía Valrossa S.A.”1.997.
- Clínica Privada Oeste 1.997.
- Cadesu 1.998.
- Asoc. Israelita de Beneficencia 1.999.
- Agropecuaria Ayui 1.999.
- Cía. Argent. De Medidores 1.999.
- López Iván 2.000
- Expreso Quilmes 2.001.
- Centro Diagnóstico Virus 2.005.
- Fontenova 2007

Solve et repete

- Serdoch 2007
- Origenes AFJP 2008
- Pandolfi Juan Alberto 2010
- Compañía de Circuitos Cerrados 2010
- Asesores industriales SRL c/ P Córdoba” 2010
- Grainco Pampa Sa c/ P La Pampa” 2011
- Giaboo y “Colorín IMSSA” SRL 2015
- Se declaró inconstitucional en la provincia de Jujuy “Cable Visión Palpalá” 2011

Solve et repete en multas

- Naturaleza penal del ilícito fiscal CSJN “Aleman v. Aleman” 1.974(no hay diferencias ontológicas entre delitos y contravenciones), “Parafina del Plata”, “Usandizaga, Perone, Juliarena”; “Wortman”, “Lapiduz”.
- La CSJN lo ha convalidado en materia de multas)Fallos: 215:225; 247:181; 261:101; 285:302; 287:473; 288:287; 295:314, entre otros) “Cooperativa de trabajo por. Ven” 2020, o bien lo ha declarado improcedente por el derecho de defensa (Fallos: 271:297; 303:1251; 321:1043, entre muchos otros)
- CEDH “Janosevic” 2.003 El pago previo no puede exigirse en materia de multas.
- Viola la presunción de inocencia, adelanta la condena sin proceso.
- El solve et repete está previsto en la ley 11.683 en supuestos de incompetencia del TFN, en art. 9° ley 23.473 y 15° ley 18.820 y ley 23.473 que establece el *solve et repete* . En casi todos los códigos tributarios locales

La autodenuncia

- Los deberes de colaboración y el derecho a no autoinculparse en la fiscalización. “No es posible hacer de una persona el engañoso instrumento de su propia condena”. CN arts. 18 y 75 inc. 22. PSJCR art. 8° num. 2° inc. g) y punto 3°: “la confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza”. CPPN arts. 2°, 72, 172, 184 y 296. Jurisprudencia: CNCP “Faviano, Carlos” 18/5/06 Sala III, “F.R.” 18/1/07 Sala I, “San Juan SA” 24/11/09; “Florido, Raúl” 2/10/06 ambas Sala I, TFN “Distribuidora Americana SACI” 10/6/08; CNAPE “Seven Seas” 14/12/03; CNPC Sal I “S J SA y M L S SA” 24/11/2009.
- El procedimiento penal tributario en Argentina.

CNCP

“El resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por ley - cfr. Causa n° 1569/02 "Seven Seas s/inf. Ley 24.769", 14/12/03 y CNPC Sal I "S J SA y M L S SA" 24/11/2009.

C. Fiscal Santa Fe y Córdoba.

Los tribunales o jueces administrativos y el art. 109 CN

El ejercicio de funciones jurisdiccionales por la administración aferrada a la CN declarando la inconstitucionalidad del ejercicio de funciones jurisdiccionales por la administración por violar la división de poderes CSJN. “Ramón Ríos” 1863 y M C c/ Isabel de Elortondo” 1888, Fallos: 1:32 y 33:162.

Luego admitiéndolo CSJN “Consuelo López de Reyes” F. 244:548, 1959, “Fernández Arias” 1.960; “Adolfo Parry” F. 193:408, 1992, “Casa Enrique Schuster” y “Karam” 1.987 (la revisión administrativa lo purga), “Estrada, Àngel” 2.005”, de algún modo “Giaboo SRL” 2015, Sin embargo (CSJN “López Ramón”).

“Pérez Dalale, Diego Martin C/ Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Apelación Multas” declarando la inconstitucionalidad del art. 9, inc. 1, apartado b), del Decreto 618/97, afirmando que “...la garantía del juez imparcial no es exclusiva ni excluyente de la jurisdicción penal, sino que se extiende de acuerdo al art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a cualquier litigio de orden civil, fiscal o de cualquier otro carácter. El tribunal administrativo en cuestión tampoco cumple con los recaudos de validez reseñados por la Corte”. CFGR revoca 27/05/16.

TFN Disidencias Garbarino en “Aluar Argentina” 2013 y “Blanco Eduardo” 2.013.

El procedimiento tributario argentino

- Por lo resuelto en CIDH “Tribunal Constitucional Perú”, “Baena” y CSJN “Marchal” y “Losciser” (ver trabajo punto VII) Las normas vigentes en el procedimiento fiscal argentino, no garantizan el pleno acceso a la justicia conforme el art. 8° primero y segundo numeral del PSJCR ni el pleno goce de los derechos allí reconocidos.
- Los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que regulan la controversia fiscal se encuentran regulados en la Argentina en las leyes 11.683 (en materia tributaria se titula ley de procedimientos), Código Aduanero (en materia aduanera); leyes 21.864, 26.063, 17.250 y 18.820 (en materia previsional), existiendo trámites diversos para cada una de las materias comprendidas.

Implicancia de la doctrina de la CIDH y CSJN
¿Existe pleno acceso a la justicia en materia fiscal?
(leyes 11.683 – 17.250 y 18.820 con mod.)

- Deviene inconstitucional el art. 86° inc. b) ley 11.683 “revisión y apelación limitada”(CSJN “Casal”)
- Deviene inconstitucional el art. 92° ley 11.683 “la inapelabilidad de la sentencia de ejecución y “la facultad atribuida a los agentes judiciales”
- Nulidad de las resoluciones administrativas en la que el juez del sumario es el mismo funcionario que aplica la sanción (CSJN “Llerena”)
- Nulidad de las resoluciones administrativas en las que el juez administrativo aplica sanciones (CSJN “López Ramón”)
- Nulidad de los procedimientos administrativos en los que el que acusa es el mismo que juzga (CSJN “Quiroga”)

- Nulidad de los procedimientos administrativos en los que el juez que resuelve es parte (CSJN “Fraticcelli”, “Desier”)
- Deviene inconstitucional el art. 9° ley 23.473 y 15° ley 18.820 y ley 23.473 que establece el solve et repete para el acceso a la justicia y, por no asegurar el doble conforme (“Casal” CSJN)
- Los funcionarios y órganos administrativos deben abstenerse de aplicar normas manifiestamente inconstitucionales (Procuración del Tesoro de la Nación 84:102; 159:83; 176:116; 250:029; 250:036;y otros).
- La limitación impuesta al TFN en el art. 185 ley 11683 de declarar la inconstitucionalidad.

El ejercicio de funciones jurisdiccionales por jueces administrativos y el control de constitucionalidad

CSJN CSJN (08/01/1967 negó dicha facultad “Ingenio Refinería SM Tabacal” (antes de la C N 1994). Fallos: 269:243.

Luego CSJN “Mil Pereyra” 2001, “Madorrán” 2007 control de constitucionalidad de oficio y CIDH “Almonacid Arellano v. Chile” 2006 control de convencionalidad de oficio, “Cabrera García v. México” 2.010 y “Gelman v. Uruguay” 2.011.

Por otra parte, los funcionarios administrativos frente a la invocación referida a que el procedimiento fiscal es contrario al “bloque constitucional” vigente no declaran la inconstitucionalidad por sostener que no tienen competencia para ello y que se encuentra reservado al Poder Judicial con total olvido del principio de juridicidad por el que tienen el deber de no aplicar las normas inconstitucionales. Opera en la administración una suerte de obediencia debida a la ley anticonvencional con la excusa señalada.

El art.185 de la ley 11.683 y CA (sin embargo, “Murillo 666” 2.010; “La Mercantil Andina Cía Arg. De seguros” 31/07/2012, “Cargil SAC c/ DGA” 2/11/2012, “Aluar”, “Aerovip”, “Binni”, “Nutribas” 2020 y muchos otros)

La limitación de la administración en el control de constitucionalidad. Y ¿de convencionalidad?

Asimismo, cabe citar que, los funcionarios administrativos deben abstenerse de aplicar normas manifiestamente anticonvencionales tal como lo dictaminó la Procuración del Tesoro de la Nación en Dr. Horacio Daniel Rosatti, nos. 250:029; 250:036 ambos de 2004 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 (con cita a CtIDH “Garrido y Baigorria” 2/02/1996, entre otras).

CSJN “Mazzeo” y “Madorrán” y de todo el Estado CIDH “Tribunal Constitucional de Perú” y “Baena”

Lo imperativo para todo el estado

“Cuando un responsable de las decisiones internas se encuentre ante la alternativa de una interpretación de la legislación interna que pondría al Estado en conflicto con el Pacto y otra que permita a ese Estado dar cumplimiento al mismo, el derecho internacional exige que se opte por esta última” (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación General n° 9). Asimismo, la CtIDH ha sostenido en la causa “Almonacid Arellano C/ Chile” en sentencia del 2006, que, nunca puede invocarse el derecho interno como excusa para no aplicar la CA (en igual sentido lo dispone la Convención de Viena, art. 27.1. CtIDH “Garrido y Baigorria”).

CIDH “Olmedo Bustos c. Chile” 2001 Necesidad de reformar incluso la Constitución interna si se opone al Pacto

¿La revisión judicial subsana la violación en el procedimiento tributario? Bill de indemnidad

CSJN “Fernández Arias”, “Angel Estrada” y otros

A partir de “Tribunal Constitucional” y “Baena” y CSJN “Marchal” y “Losciser” queda bien en claro el criterio de la CIDH acerca de que todas las garantías judiciales reconocidos internacionalmente en el PSJCR tienen plena vigencia a favor de los contribuyentes –no sólo en materia penal- sino en todo procedimiento fiscal realizado por el Estado, lo que se aplica desde ya en el procedimiento nacional, provincial y municipal. Así, en todo procedimiento de determinación de tributos y de aplicación de sanciones –incluso en etapa administrativa- el contribuyente tiene derecho al pleno reconocimiento de las garantías judiciales enumeradas en el 2º apartado del art. 8º de la Convención Americana. CIDH Caso “Tribunal Constitucional” 31 de diciembre de 2.001. www.corteidh.or.cr

CSJN “Madorrán”

Estándares del contribuyente

- El PSJCR debe cumplirse por cualquier autoridad pública del estado en sus tres niveles (P.L. – P.E. – P.J.)
Importancia del nuevo CCyCN

Con la suscripción de los Pactos Internacionales y más aún su incorporación a la Constitución, **no resulta viable la posibilidad de la subsanación posterior** por la Justicia si en la etapa administrativa se han violado derechos humanos reconocidos por los pactos. La revisión judicial posterior no puede ser excusa ni *bill de indemnidad* de la violación de derechos en el sistema interamericana tuitivo de derechos humanos del que forma parte la Argentina. De lo contrario el Estado argentino incurre en ilícito internacional.

- La cláusula Federal del PSJCR art. 28 “Cantos” 2002

El proceso tributario argentino y su convencionalidad

- El procedimiento tributario argentino debe respetar el bloque constitucional integrado desde 1.994 por los principios, declaraciones y garantías previstos en los Tratados Internacionales tuitivos de derechos humanos suscriptos por Argentina (ver trabajo). Su omisión genera responsabilidad del Estado Argentino frente al orden jurídico supranacional, tal como ocurrió en la causa “Cantos” (CtIDH).
- En este sentido así lo establece la Convención Americana (en adelante CA o bien es lo mismo el PSJCR) en los artículos 1°, 2°, 25, entre otros

La importancia del TFN (diálogo trilateral). Judicialización

El TFN es el organismo jurisdiccional único del país en materia tributaria si bien debe ampliarse su competencia (ley 27430 “regresión”). Ya Dec. Uriburo Creando el Tribunal administrativo en el marco de la ley de impuesto a los réditos de 1932 y la Cámara fiscal de la Provincia de BA de 1946 luego el TF de BA.

Hasta tanto se modifiquen las normas administrativas y procesales tributarias en pugna con dichos instrumentos deben considerarse derogadas siendo el Poder Judicial y el TFN 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”, 2.007), si los órganos administrativos no se sujetaran a dicha interpretación”.

Debe reglamentarse el art. 75 inc. 22 CN en materia tributaria sino los jueces Sino pierde el sentido de vía optativa y de la razón de su creación.

Fin

MUCHAS GRACIAS !!!!!!!!!!!!!!!

Prof. Gabriela Tozzini