

# INCONSTITUCIONALIDAD DEL ACTUAL TEXTO DEL ARTÍCULO 1058 DEL CÓDIGO ADUANERO (QUE DEBE VOLVER A SU REDACCIÓN ORIGINAL)

POR DANIEL ZOLEZZI

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Restringiendo el efecto suspensivo.
- III. Fallos que invitan a la reflexión.
- IV. Del tribunal competente.
- V. Un fallo valiente.
- VI. La cuestión ventilada en estos fallos.
- VII. Defensa en juicio. Proyección al ámbito administrativo.
- VIII. Del “remiendo” de los cuerpos legales y de sus consecuencias. El cobro de lo indebidamente pagado.
- IX. Conclusión.

## I.- INTRODUCCIÓN.

El tema propuesto nos obliga a transcribir la parte pertinente del artículo 1053 y los textos - el anterior y el actual - del artículo 1058 del Código Aduanero. Dicen así:

**Art. 1053:** “Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales:

a) Se liquidaren tributos aduaneros forma originaria o suplementaria...

b) Se intimare la restitución de los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación, regidos por la legislación aduanera.

.....

e) Se aplicaren multas automáticas”.

**Art. 1058 (original):** “La interposición de la impugnación tendrá efecto suspensivo si el caso de que se tratase fuere cualquiera de los enumerados en el artículo 1053, incisos a), b) o e).”

**Art. 1058 (según ley 25.986):** “La interposición de la impugnación del acto previsto en el inciso a) del artículo 1053 tendrá efecto suspensivo”.

## II.- RESTRINGIENDO EL EFECTO SUSPENSIVO.

Como puede verse en los textos citados, el efecto suspensivo del recurso de impugnación se contrajo. Ahora ampara únicamente a los que se interponen contra liquidaciones tributarias. Fuera de su ámbito protector han quedado: a) las impugnaciones que se dirigen contra intimacio-

nes a restituir estímulos a la exportación indebidamente pagados; y, b) las que se encaminan contra las multas automáticas.

### III.- FALLOS QUE INVITAN A LA REFLEXIÓN.

Este comentario nos lo sugieren ciertos fallos, publicados en el N° 19 de esta Revista. Ha de centrarse, en la imposibilidad de suspender – por vía de recurso – las intimaciones a devolver estímulos a la exportación<sup>1</sup>.

Dos de ellos – emitidos por sendas Salas en lo Contencioso Administrativo de la Cámara Federal - hicieron lugar a medidas cautelares autónomas contra tales intimaciones.

En ambos casos, el resultado fue la suspensión de los actos de ejecución administrativa que la aduana podía tomar conforme al art. 1122 del Código Aduanero; (embargos tendientes al cobro y eventual suspensión en el Registro profesional, de no ser satisfecho el reclamo en 15 días).

### IV.- DEL TRIBUNAL COMPETENTE.

Antes de entrar en materia, digamos que dichas Salas no coincidieron en cuanto al tribunal competente para conocer en dichas cautelares.

La Sala III confirmó un fallo de primera instancia que había hecho lugar a la medida. Así confirmó - también - que ella era del resorte de la justicia federal<sup>2</sup>.

En cambio, la Sala I - revocando el pronunciamiento del juez de grado que había rechazado una cautelar análoga - consideró que debía entender en ella el Tribunal Fiscal<sup>3</sup>. Igualmente, hasta que éste se pronunciara, muy acertadamente, ordenó suspender los actos de ejecución. Luego, el Tribunal Fiscal haría lugar a la medida<sup>4</sup>.

En definitiva: a través de distintos carriles, las medidas fueron acogidas. Es más importante que la justicia llegue, que la vía por la que lo haga. Simplemente, queda abierto un interesante debate sobre el tribunal al que competen estos casos. Que no es nuestro tema de hoy.

### V.- UN FALLO VALIENTE.

Volviendo a lo que nos ocupa, comencemos diciendo que el Tribunal Fiscal adelantó la opinión que sostenemos en estas líneas. Ello, dentro del límite que le impone el artículo 1164 del Código Aduanero, que le impide resolver la inconstitucionalidad de las leyes, salvo cuando ésta ya haya sido resuelta por la jurisprudencia de la Corte Suprema.

Respetando esa frontera, la Sala E hizo reflexiones que merecen destacarse por su claridad y valentía. Dijo que el actual texto del artículo 1058 del Código Aduanero es inconstitucional, por vulnerar lo dispuesto por la Convención Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), elevada a jerarquía constitucional por el art. 75 inc. 22 de la C.N.

En efecto, el artículo 8 de dicha Convención

1. Igualmente, creemos que la misma tacha cabe a la falta de efecto suspensivo de las impugnaciones contra las multas automáticas (art. 1053, inciso e). En efecto, ellas son infracciones aduaneras según el art. 893 del Código Aduanero. Tales infracciones tienen naturaleza penal. Y el art. 8 de la CIDH otorga a “cualquier acusación penal”, la garantía de previa intervención de juez o tribunal independiente. Remito a la enjundiosa sentencia que sienta este criterio, emitida por la Sala E del Tribunal Fiscal, publicada en esta Revista, N° 19, páginas 210 y siguientes (“Agencia Marítima Tamic S.A s/ cautelar autónoma”).

2. “*Molinos Río de la Plata c/ E.N – D.G.A, medida cautelar autónoma*”, 24-4-08, Revista de Estudios Aduaneros, N° 19, pág. 218.

3. “*Nidera S.A c/ Estado Nacional, medida cautelar autónoma*”, 4-03-2008, Revista de Estudios Aduaneros, N° 19, pág. 202.

4. “*Nidera S.A c/ Estado Nacional, medida cautelar autónoma*”, 12-05-2008, Revista de Estudios Aduaneros, N° 19, pág. 206.

asegura el derecho de toda persona “a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial...en la sustanciación de...o para la determinación de sus...obligaciones de orden...fiscal”.

Por ello, afirmó la sentencia que: “nadie está obligado a pagar hasta que el tribunal independiente e imparcial, que en este caso es el Tribunal Fiscal de la Nación, se expida sobre la procedencia de la obligación, lo que significa que el ejercicio de la vía recursiva debe tener efecto suspensivo de la ejecutoriedad del acto”.

Añadió el Tribunal que, pese a la restricción que le impone el artículo 1164 C.Ad. “a los fines de considerar la “verosimilitud del derecho” como requisito para la procedencia de la medida cautelar, *puede tener en cuenta que el planteo de la actora, solicitando la inconstitucionalidad del nuevo art. 1058 es verosímil*” (del voto del Dr. Sarli; cursivas nuestras)<sup>5</sup>. Así, hizo lugar a la cautelar.

## VI.- LA CUESTIÓN VENTILADA EN ESTOS FALLOS.

Para que se haga lugar a una medida como la comentada, debe existir verosimilitud en el derecho y peligro en la demora. Esto último, es bien visible: las medidas que puede tomar el ente fiscal al amparo del artículo 1122 son severas y de difícil reparación ulterior.

En los casos que nos ocupan, la verosimilitud del derecho también era clara. Se trataba de la aplicación retroactiva – por parte del ente fiscal -

de un nuevo modo de calcular el importe de reintegros a la exportación, que lo disminuía.

Muy en síntesis, digamos que la Instrucción General 1/04 DGA excluyó, de la base de liquidación de los reintegros, el monto de los derechos de exportación. Y que, luego, la Instrucción General 1/06 DGA dispuso aplicarla con retroactividad, ordenando “formular los cargos que pudieren corresponder para los casos en los que, *en virtud de haberse utilizado una base de cálculos incorrecta, se hubiesen pagado estímulos en demasía*”.

Así, se formularon cargos a exportadores que habían cobrado los reintegros al amparo de otras normas generales - vigentes al momento de su percepción - que incluían en su base de cálculo el importe de los derechos de exportación.

Por ello, en los casos comentados, parece ostensible la vulneración del principio del artículo 3 del Código Civil, del cual la Corte lleva hecha amplia recepción: las leyes “no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.”<sup>6</sup>.

Ahora bien, es posible que no siempre el derecho del particular sea igualmente manifiesto. De ser así, medidas como las concedidas por estos fallos podrían no ser viables. Por ello, hasta que no se haya declarado la inconstitucionalidad del actual texto del art. 1058 – o hasta que el legislador no lo devuelva a su redacción anterior – existe el riesgo de que se produzcan graves injusticias.

Por ahora – y no es un mero detalle, tratándo-

5. Vale la pena ver los considerandos 7 a 20 de su voto en el N° 19 de esta Revista, pág. 207.

6. Llambías dice que “El principio de irretroactividad deja de ser un mero criterio interpretativo y pasa a ser una exigencia constitucional...cuando la aplicación retroactiva de la ley redundaría en menoscabo de la propiedad particular” (“Tratado de Derecho Civil – Parte General I, pag. 136). Ese es el criterio que, a partir del fallo “Horta c/ Harguindeguy” (Fallos, 137-47), la Corte habría de reiterar invariablemente: son inconstitucionales las normas que alteran un derecho adquirido al amparo de la ley anterior. A su vez, comentando ese fallo, dijo Bidart Campos: “...la Corte sostuvo que si bien el principio de la no retroactividad en materia civil nace de la ley y es susceptible, por ende, de modificación o derogación por el mismo poder que hace la ley, *adquiere sin embargo el rango de principio constitucional cuando la ley nueva priva de algún derecho incorporado al patrimonio*” (“La Corte Suprema”, Ed. Allende y Brea, 1982, pág. 89).

se de una ley reciente - *dos tribunales distintos dictaron medidas que impiden su aplicación. Algo no funciona bien en ella.*

Anotemos esta paradoja: el Tribunal Fiscal – inhabilitado, en principio, para declarar la inconstitucionalidad - opinó, sin medias tintas, que el art. 1058 es portador de ese mal. En cambio, la Cámara Federal, que puede declararla, no lo hizo. Aunque entornó una puerta que permite vislumbrar que puede hacerlo en el futuro.

## VII.- DEFENSA EN JUICIO. PROYECCIÓN AL ÁMBITO ADMINISTRATIVO.

El TFN dio un argumento que, por sí mismo, basta para justificar lo que en estas líneas sostenemos. En efecto, el artículo 8 de la CIDH asegura al administrado el derecho a ser oído “por un juez o tribunal competente...en la sustanciación de...o para la determinación de sus...obligaciones de orden...fiscal”. Y esa Convención adquirió nivel constitucional conforme al actual artículo 75 inc. 22 C.N.

Permitásenos agregar algunas reflexiones, relativas a la garantía de la defensa en juicio que asegura la Constitución y a su proyección en el ámbito administrativo.

Comencemos diciendo que el mismo vicio que el TFN encuentra en el art. 1058, había sido señalado por Abarca en otro artículo del Código Aduanero: el 1172. Ello, por cuanto dice que las sentencias del Tribunal Fiscal que condenan “al pago de tributos” son apelables ante la Cámara Federal, “al solo efecto devolutivo”.

Sostiene Abarca que, aún dotado de independencia, el TFN “no deja de pertenecer a la órbita y potestad del Poder Ejecutivo”. Por ello, dice que el citado art. 1172 “contraría...lo preceptuado por el art. 75 inc. 22 que incorpora, con jerarquía consti-

tucional la CIDH”, en cuanto su art. 8 garantiza que las personas deben ser oídas “en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden...fiscal” por un juez o tribunal “independiente”<sup>7</sup>.

Pues bien, de no ser el Tribunal Fiscal el “tribunal independiente” que requiere la Convención, la inconstitucionalidad del art. 1172 sería sobreviviente, pues el Código Aduanero data de 1981 y la CIDH adquiere jerarquía constitucional recién en 1994. Obviamente, los codificadores no pudieron tener en cuenta una reforma constitucional que tendría lugar trece años después.

En cambio, la ley 25.986, data del año 2004, *diez años después de esa reforma, de modo que la imprevisión del legislador no es excusable bajo ningún punto de vista.*

Veamos ahora la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, que dice que los mismos deben cumplir con determinados “requisitos”. Entre ellos, enumera el “derecho a ser oído” del que goza el administrado. Que le permite, además “exponer las razones de sus pretensiones y defensas *antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos*” (art. 1, inc. f.,ap. 1º LNPA; cursivas nuestras).

En ese derecho, vemos una proyección - ineludible – de la garantía de defensa en juicio que asegura el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Así, Badeni sostiene que: “Sus reglas (las de la defensa en juicio) se aplican tanto al proceso judicial *como a los procedimientos que regulan el funcionamiento de los tribunales administrativos*, cuyas decisiones, en última instancia, deben ser susceptibles de revisión por órganos judiciales”. Y una de ellas consiste en que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.

De tal modo, concluye: “Estas garantías, *aplicables a todo proceso judicial o administrativo*,

7. ABARCA, Alfredo “*Procedimientos Aduaneros*”, Ed. Universidad, Bs. Aires, 1999, pág. 272.

no son taxativas. Su número se amplía conforme a una interpretación teleológica, sistemática y dinámica del texto constitucional en función de las particularidades que se presentan en cada caso concreto y cuya determinación previa por las leyes reglamentarias es imposible que abarque a todas ellas. *Algunas de esas garantías, como consecuencia de enfoque empírico, las encontramos en los artículos 7, 8 y 9 de la CIDH*<sup>8</sup>.

En síntesis: la garantía de la Constitución es aplicable a “todo proceso...administrativo”. Esa garantía *se refleja en – pero no proviene solamente de –* “el derecho a ser oído”, que establece la LNPA. Y, además, idéntica garantía asegura, en el campo tributario, el artículo 8 de la CIDH.

La doctrina administrativa, es coincidente: “Como principio *derivado de la garantía constitucional de la defensa en juicio*, la ley establece el derecho al debido proceso adjetivo...Este principio, según lo indica la ley, abarca diversos aspectos: a) Derecho a ser oído. Comprende un leal conocimiento de las actuaciones administrativas...posibilidad de exponer las razones de sus pretensiones y *defensas antes de la emisión del acto...*”<sup>9</sup>.

Con igual criterio, el Tribunal Fiscal lleva dicho que: “La falta de la vista, en los procedimientos jurisdiccionales que se desarrollan ante los organismos recaudadores, determina la nulidad de las actuaciones, no siendo aplicable el principio de la subsanación de la restricción de la defensa en juicio en etapas posteriores” (TFN Sala G, “Alba Cia de Seguros S.A”, expte. N° 19903-A, 2-3-09, Guía Práctica de Comercio Exterior, N° 163, pág. 46).

Con el actual artículo 1058, el administrado es oído, sí, pero entretanto el fisco ejecuta su presunta deuda. Y mientras se debate si tiene o no razón, es prácticamente seguro que la ejecución ha tenido lugar. Así se daña la garantía a la defensa en juicio que asegura el art. 18 C.N.

### VIII.- DEL “REMIENDO” DE LOS CUERPOS LEGALES Y DE SUS CONSECUENCIAS. EL COBRO DE LO INDEBIDAMENTE PAGADO.

El derecho “parche” suele presentar serios inconvenientes. Cuando se reforma – en parte - un cuerpo legal, puede afectarse su coherencia interna, como pasó en este caso, con graves consecuencias.

Como dijimos, si la aduana reclama a un exportador lo pagado de más en concepto de estímulos a la exportación y éste no le paga en el plazo de 15 días, puede suspender el libramiento de las mercancías que se encuentren a su nombre, embargar las que se hallaren en jurisdicción aduanera y, también, puede suspenderlo en el Registro correspondiente (art.1122 C.Ad.)

Además, si no halla bienes suficientes en su jurisdicción, puede promover ejecución en sede judicial, pues el certificado de deuda que ella emite constituye título ejecutivo (arts. 1125, 1126 y 1127 C.Ad.).

Claro que esto último no era un islote legal. Formaba parte de un todo, el Código Aduanero, que - en su versión original - comprendía el efecto suspensivo de las impugnaciones. No se llegaba a la ejecución, *sin que el particular tuviera la oportunidad de suspenderla por vía recursiva*. Que, de ser rechazada, habilitaba la apelación, primero, ante el Tribunal Fiscal y - luego - ante la Cámara Federal. Siempre con efecto *suspensivo* (arts. 1132, 1134 y 1172 C.Ad.).

En otras palabras, a menos que el particular no ejerciera su derecho de defensa, *la ejecución del artículo 1122 implicaba, prácticamente, la ejecución de una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada*. Y eso sucedía porque el debate había tenido lugar y se le había dado la razón al fisco.

8. BADENI, Gregorio, “*Tratado de Derecho Constitucional*”, Ed. La Ley, Bs. Aires, 2004, Tomo II-805; cursivas nuestras.

9. HUTCHINSON, Tomás, “*La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Comentada*”, Ed. Asteca, Bs. Aires, 1985, T° I, págs. 30/31.

Ahora, en cambio, la impugnación - que tarda años en resolverse - puede darle razón al administrado pero, eso sí, cuando la ejecución ya lo ha barrido del circuito comercial.

Antes, sin un camino recursivo que incluía la instancia judicial, la vía ejecutiva no se abría. Ahora, sin debate, se abre de par en par, para que la aduana demande lo que *considera* pagado sin causa. Decimos *considera*, porque - por muy fisco que sea - puede equivocarse. En los hechos o en el derecho (como, a nuestro juicio, sin duda, pasó en los casos comentados).

Por añadidura, el acto por el cual se pagan los estímulos, no es de los que se emiten sin más ni más. Barreira señaló: “...en estos casos la aduana *ha recibido un pedido de liquidación de estímulos, ha analizado su procedencia y ha ordenado y efectivizado su pago o acreditación...* nos hallamos ante un acto emitido de acuerdo a un procedimiento que asegura la correcta voluntad de la administración, lo que convierte a este en un acto administrativo regular” (cursivas nuestras)<sup>10</sup>.

Como tal acto regular, goza de estabilidad y su revocación sólo podría intentarse - por parte de la administración - en sede judicial, tal como surge de los artículos 18 y 15 de la LNPA. Y un intento así tramita por la vía ordinaria, cuyo campo de debate es amplio.

Al caer una de sus columnas - el antiguo artículo 1058 - se desplomó una construcción jurídica. Se habilitó una ejecución, insospechada por los codificadores, dejando de lado la prudencia que debe presidir la creación de títulos ejecutivos.

Vaya un claro ejemplo de que la discusión amplia es la que corresponde en este tipo de cobros. Cuando la aduana cree que pagó de más, se encuentra en la situación que describe el artículo 784 del Código Civil: “El que por un error de hecho o de derecho se creyere deudor, y entre-

gase alguna cosa o cantidad en pago tiene derecho a repetirla del que la recibió”.

Pues bien, nunca, Código de procedimientos alguno, habilitó para esa acción la vía ejecutiva. Porque hubiera sido un despropósito dejar al demandado sin la posibilidad de probar que su percepción fue la correcta. Principio que el Código Aduanero ha abandonado, por vía de un mal remiendo.

## IX.- CONCLUSIÓN.

1º) La actual redacción del art. 1058 es inconstitucional por ser contraria a una disposición expresa de la Convención Interamericana de Derechos Humanos (art. 8).

2º) Aún si esa Convención no hubiera adquirido estado constitucional, la solución hubiera sido la misma, por cuanto también vulnera la garantía de defensa en juicio que asegura el artículo 18 de la Constitución, que se refleja - en el ámbito administrativo - en el artículo 1, f), 1º de la LNPA.

3º) Como consecuencia de su nuevo texto, se ha disparado un proceso de ejecución no tolerado por el pensamiento del codificador. Cuya reparación, además, siempre sería tardía.

4º) El Código, en su arquitectura original, garantizaba la defensa en juicio, antes que la vía ejecutiva quedara expedita.

5º) Esa arquitectura era consonante con el Código Civil y con las sucesivas leyes procesales, que siempre consideraron que el pago sin causa tramita por la vía ordinaria.

6º) Es muy probable que la jurisprudencia vaya erosionando la norma en vigor por sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad.

7º) Sería sabio que el legislador se anticipara y devolviese al artículo 1058 su contenido anterior y, con ello, al Código Aduanero su buen andamiaje original.

10. BARREIRA, Enrique C. “Reformas al Código Aduanero introducidas por la ley 25.986”, esta Revista, N° 16, pág. 100.