

# LAS DEUDAS ADUANERAS Y LA EJECUCIÓN ADMINISTRATIVA<sup>(\*)</sup><sup>428</sup>

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 02 de Marzo de 2011, en autos “*Giménez, José Félix Salvador s/amparo*”.<sup>(\*\*)</sup><sup>429</sup>

POR JUAN PATRICIO COTTER

## I. Introito

En la causa “Giménez”<sup>430</sup>, la Corte Suprema se pronunció en torno a la ejecución administrativa de las deudas por tributos y multas aduaneras. No son muchas las ocasiones en las cuales la Corte se ocupa de la materia aduanera. Además, el tema resulta sumamente interesante. Por lo tanto, consideramos propicia la oportunidad para referirnos a alguno de los puntos tratados.

Resulta provechoso reflexionar en torno a las facultades que el Código Aduanero le otorga a la Aduana para ejecutar al deudor moroso. Asimismo y visto el gran impacto que tienen las medidas establecidas por el código al regular la ejecución administrativa, como ser el embargo de mercadería o la suspensión del administrado del registro de importadores y exportadores, también nos proponemos traer a colación la figura de la “intimación previa”, como un valioso y prudente antecesor de la ejecución administrativa.

## II. Antecedentes del caso “Giménez”

La Aduana de Clorinda inició un sumario aduanero contra la empresa Expreso Brújula S.A. En el sumario, se imputó a la empresa transportista, la infracción aduanera reprimida en el art. 962 del C.A., por encontrarse mercadería que no había sido declarada ante la Aduana, oculta en el medio de transporte.

En el trámite del sumario aduanero se resolvió condenar a la empresa imputada y se estableció como sanción el pago de una multa. Contra la resolución administrativa de condena, el administrado interpuso demanda contenciosa ante el juez federal competente<sup>431</sup>. La demanda fue rechazada y esta sentencia de primera instancia fue confirmada por el superior. El fallo de Cámara quedó firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

Vencido el plazo de quince días de que disponía el administrado para abonar la multa impuesta y frente a la falta de pago, la deuda quedó en

---

428 (\*). Este trabajo fue publicado en Jurisprudencia Argentina, Suplemento Especial “Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, 2011-II, junio 2011, Abeledo Perrot, págs. 8/11.

429 (\*\*). El fallo “Giménez” de la Corte Suprema se encuentra reseñado en la Sección Jurisprudencia de esta misma Revista.

430. CSJN, 02/03/2011, “Giménez, José Félix Salvador s/amparo”, G. 225. XLIII.

431. Conf. art. 1132 del C.A.

condiciones de ser ejecutada por el servicio aduanero.

En uso de las facultades conferidas en el art. 1122 del C.A.<sup>432</sup>, el Administrador de la Aduana de Clorinda dispuso ordenar el embargo de mercadería que se encontrare en jurisdicción aduanera, hasta cubrir el pago de la multa impuesta.

La medida ordenada se hizo efectiva en oportunidad de secuestrarse un ómnibus de propiedad de la empresa que se encontraba en zona primaria aduanera, afectado al transporte internacional de pasajeros. No surge del fallo pero es de suponer que el embargo se concretó luego de que el agente de transporte interviniente presentó la documentación correspondiente a la Aduana, solicitando su expresa intervención a efectos de la efectiva salida del territorio aduanero del medio de transporte.

Contra esta medida, el administrado promovió acción de amparo, solicitando se dejara sin efecto el secuestro dispuesto, secuestro que imposibilitaba la realización de un transporte internacional de pasajeros.

La Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia resolvió admitir la acción de amparo. Consideró ilegal el embargo y posterior secuestro del ómnibus y ordenó su inmediata restitución al administrado. Para así decidir, el tribunal de alzada consideró que el ómnibus que transportaba pasajeros no debía ser considerado “mercadería”, a los efectos previstos en el art. 1122 del C.A. A su juicio, la Aduana debió iniciar una ejecución judicial para cobrar su acreencia, por

ausencia de mercadería susceptible de ser secuestrada.

Contra este pronunciamiento, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso el recurso extraordinario que autoriza el art. 14 de la ley 48. La Corte Suprema de Justicia, en fallo dividido, revocó el fallo de la Cámara Federal de Apelaciones de Resistencia.

En el fallo en comentario, en el voto de la mayoría, se consideró que el ómnibus secuestrado era mercadería en los términos definidos por el art. 10 del C.A.<sup>433</sup>, definición que incluye a todos los medios de transporte. Señaló luego el tribunal superior que, al tratarse de mercadería que se encontraba en zona primaria aduanera, resultaba embargable, en los términos establecidos por el art. 1122 del C.A.

Por su parte, el voto de la minoría consideró que, si bien el ómnibus debe ser considerado “mercadería”, no resultaba embargable. Según su parecer, la “mercadería” susceptible de ser embargada es aquella que se encontrare en curso de operaciones de importación y exportación en cuya virtud la Aduana tiene un grado de disposición funcional. Extremo que, a juicio del voto de la minoría, no se verificaría en el caso de una actividad diferente a la que dio origen al crédito, como sería el caso del transporte internacional de pasajeros.

Como anticipamos, la Corte Suprema, por mayoría de votos, revocó el fallo de la Cámara Federal de Resistencia y confirmó el embargo dispuesto por la Aduana de Clorinda.

---

**432.** Art. 1122 del C.A.: “Si no se pagaren los importes de los tributos y de las multas cuya percepción estuviere encomendada al servicio aduanero, así como los importes que debieren ser restituidos al fisco por haber sido pagados indebidamente por este en virtud de los regímenes de estímulo a la exportación regidos por la legislación con más la actualización y los accesorios que correspondieren dentro del plazo de 15 días de quedar ejecutoriado el acto por el que se hubiere liquidado o fijado su importe o, en su caso, antes del vencimiento de la espera que se hubiere acordado para su pago, el administrador procederá: a) A suspender el libramiento de la mercadería que se encontrare a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda; b) A embargar la mercadería que se hallare en jurisdicción aduanera a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda, en cantidad suficiente para cubrir la misma con más sus accesorios, siempre que las medidas que se hubieren adoptado conforme a lo dispuesto en el art. 1091, inc. d, de este código, no resultaren suficientes para asegurar el pago de lo que correspondiere; c) A suspender en el registro correspondiente al deudor, garante o responsable que estuviere inscripto en algunas de las matrículas cuyo control se encontrare a cargo del servicio aduanero.”

**433.** Art. 10 del C.A.: “1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente -a los fines de este Código- como si se tratase de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual”.

### III. Reflexiones sobre la ejecución administrativa de las deudas aduaneras

Compartimos la doctrina del fallo de la Corte Suprema. Ejecutoriada la deuda por tributos o multas aduaneras, la Aduana tiene facultades para iniciar la ejecución administrativa. Además, el servicio aduanero goza del derecho de retención sobre la mercadería del deudor<sup>434</sup>. No necesita de la autorización judicial para embargar mercaderías, en la medida que se verifiquen los extremos que exige la norma. Vamos por parte.

En primer lugar debemos definir el concepto de mercadería. Coincidimos con la posición adoptada sobre el particular, tanto por el voto de la mayoría como por el voto de la minoría de la Corte Suprema. Los medios de transporte constituyen mercadería, en los términos definidos por el Código Aduanero. Discrepamos, entonces, con la posición asumida por la Cámara Federal de Resistencia. Los medios de transporte constituyen mercadería, visto que se trata de bienes susceptibles de ser importados o exportados. Obviamente, los medios de transporte tienen un régimen especial<sup>435</sup>, pero ello no implica que no deban ser considerados mercadería. La letra de la ley es clara y también lo es la Exposición de Motivos del código que expresamente se refiere a este particular.

Luego, la mercadería, para ser susceptible de ser embargada, debe encontrarse en zona primaria aduanera. La zona primaria aduanera es aquella parte del territorio aduanero, habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectadas al control de las mismas.<sup>436</sup> Constituyen zona primaria aduanera, entre otros, los pasos fronterizos, puertos, aeropuertos. Es decir, zonas en donde el control aduanero se hace efectivo. Allí

las facultades del servicio aduanero son mayores.<sup>437</sup> En el caso, este punto no ha sido controvertido.

Concordando en los conceptos de mercadería y zona primaria aduanera, existen disidencias en la Corte en relación a la posibilidad de aplicar las medidas de ejecución administrativa sobre un medio de transporte de pasajeros.

Para el voto de la mayoría, la letra de la ley es clara y no merece dudas. En tanto y en cuanto el medio de transporte es mercadería, resulta susceptible de ser embargado. Ello, claro está, si se verifican los extremos previstos en el art. 1122 del C.A., extremos que no han sido objeto de controversia en estos actuados.

Sin embargo, para la minoría, el embargo puede efectivizarse cuando existe una disposición funcional de la Aduana sobre la mercadería. A juicio de los jueces disidentes, no corresponde el embargo de la mercadería, cuando éstas se encuentran afectadas a otra operación que reconoce una finalidad distinta, como puede ser el transporte de pasajeros. Ello así, por tratarse de una actividad diferente a la que originó el crédito (considerando 11° del fallo).

El concepto de finalidad que inspiró el voto de la minoría parece relacionarse con la conexidad que exige el derecho civil entre la cosa retenida y la causa del derecho de retención. Sobre este particular, corresponde señalar que esta conexidad no es exigida en el derecho aduanero.<sup>438</sup> En el derecho aduanero, la mercadería sometida a control aduanero puede ser retenida, aunque no tenga relación alguna con la operación que motivó la deuda. Ello así en beneficio de la tutela efectiva del crédito fiscal.

En el derecho aduanero no se exige conexidad con la mercadería que motivo la deuda ni tampo-

434. Conf. art. 997 del C.A., *in fine*.

435. Arts. 466 y ss. del C.A.

436. Conf. art. 5 del C.A.

437. ALSINA, BARREIRA, BASALDÚA, COTTER MOINE, VIDAL ALBARRACÍN, “Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes y Concordancias”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1984, T. I, p. 47.

438. Puede ampliarse sobre este punto en BARREIRA, Enrique “Privilegios Aduaneros y derecho de retención”, Jurisprudencia Argentina, fascículo 11, p. 3, 15/09/2010, y “Preferencias Aduaneras (Parte Primera): Privilegios aduaneros y derecho de retención”, Rev. Estudios Aduaneros, N° 20, 2010, p. 81, párrs. 53 a 57; BACIGALUPO, María Laura “Derecho de retención de la aduana sobre la mercadería que se encuentra en zona primaria aduanera”, Revista de Estudios Aduaneros, N° 13, ps. 78/85 y citas.

co vinculación con el tipo de operación de que se trate. Resulta indistinto que la mercadería objeto de embargo se encuentre afectada al transporte de pasajeros, basta que se trate de mercadería sujeta al control aduanero, puesta a disposición de la Aduana a efectos de su debida intervención de control en zona primaria aduanera. Resulta indiferente el tipo de operación de que se trate.

Por lo tanto, no cabe exigir al servicio aduanero una conexión que la ley no impone. Y la ley no impone la conexidad, puesto que pretende tutelar la renta fiscal. Es oportuno destacar que la Corte Suprema ha señalado que *“La interpretación de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se asigne a sus disposiciones no lleve a la pérdida de un derecho o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que inspiró su sanción”*<sup>439</sup>.

Por otra parte, a más de lo expuesto, cabe señalar que en el caso la deuda se originó en una infracción cometida en oportunidad de realizarse un transporte de pasajeros. Consecuentemente, a pesar de que la ley no lo exige, en autos existe una conexidad entre el tipo de operación que motivó la deuda y el tipo de operación que generó el embargo. En el caso usual de importación de mercadería por parte de un administrado que generó una deuda, éste luego puede sufrir el embargo de la mercadería involucrada en otra importación. En el caso analizado, la deuda se originó a partir de un transporte y el embargo se concretó en otro.

#### **IV. Algo más en torno a la ejecución administrativa**

En el caso “Giménez” se ha analizado una de las medidas de ejecución, el embargo de mercadería. En muchas ocasiones, el servicio aduanero utiliza otra de las medidas que autoriza la ley, esta es la suspensión del registro del deudor o su garante.

Esta medida resulta por demás efectiva, el sujeto suspendido no podrá actuar ante la Aduana. Consecuentemente, se encontrará imposibilitado de documentar operaciones de importación o exportación. Para quienes realizan operaciones con cierta frecuencia, resulta una medida muy gravosa. Su actividad ligada al comercio exterior quedará paralizada.

Ciertamente resulta una medida eficaz y no se pretende, desde estas líneas, cuestionar su razonabilidad ni menos su legitimidad. Sin embargo y justamente por tratarse de una medida que causa, en muchos casos, un daño significativo, consideramos que su aplicación debe ser debidamente valorada y mensurada por parte del funcionario ejecutor. Ciertamente cada caso debe ser analizado debidamente.

En no pocas ocasiones vemos supuestos en los cuales una empresa con gran actividad exportadora o importadora, con volúmenes significativos de movimiento de buques y contenedores, que abona periódicamente grandes sumas de dinero en concepto de tributos al comercio exterior y que tiene incluso garantías importantes constituidas a favor de la Aduana<sup>440</sup>, es suspendida del registros respectivo por deudas de poca cuantía.

Cierto es que el deudor debe responder por sus deudas y que las medidas de ejecución no tienen establecido un limitante por cuantía económica de la deuda. Sin embargo, todos los actos administrativos deben ser razonables y justos. Y ello supone una adecuada meritación de las circunstancias particulares de la causa, así como también del administrado, sujeto sobre quien recaerán las medidas de ejecución.

Como anticipamos, el tema es complejo y cada caso merece su análisis puntual. Desde estas líneas simplemente nos proponemos la aplicación prudente de la norma y no su aplicación indiscriminada y automática.

También corresponde destacar que el caso de las deudas cuestionadas ante el poder judicial, tienen sus particularidades que merecen un tratamiento adecuado, para que la aplicación de una

439. CSJN, 18/04/97, “Dansy, Carlos Alberto c/Gobierno de la Provincia de Corrientes”, Fallos 320:607.

440. Por ejemplo, por encontrarse comprendida en el Régimen de Aduana Domiciliaria, de Aduana Factoría, etc.

norma adecuada y eficaz, genere daños innecesarios a los administrados.

En efecto, en los casos en los cuales las determinaciones tributarias o las multas impuestas fueron recurridas por el administrado, las actuaciones administrativas deben ser elevadas al juez interviniente para su debida valoración. En estos casos, estas actuaciones administrativas permanecerán en poder del juzgado actuante por algunos meses o incluso años.

Incluso, en muchos supuestos, una vez firme el pronunciamiento que impusiere el pago de una multa o de una diferencia de tributos, encontrándose ejecutoriada la deuda, el administrado se verá imposibilitado de pagar la misma en la oficina aduanera, atento a que las actuaciones continúan en poder del juzgado interviniente.

En estos supuestos, a pesar de encontrarse la deuda exigible, resulta ciertamente dificultoso para el administrado instrumentar el pago de la misma. Sin las actuaciones administrativas el pago y fundamentalmente su afectación informática a la operación o sumario aduanero de que se trate no es sencillo.<sup>441</sup> Aun con voluntad de pago, hasta tanto no arriben a la Aduana las actuaciones administrativas a la oficina aduanera que recibirá el pago, el administrado encuentra no pocas dificultades para abonar sus deudas.

El tema ciertamente no es sencillo porque se trata de la debida tutela de la renta pública. Sin embargo, si las actuaciones demoran un tiempo prolongado en retornar a la oficina aduanera, encontramos saludable que el arribo sea notificado al administrado, con el aviso de intimación de pago bajo apercibimiento de iniciar los actos de ejecución. De esta manera se tutela de manera

eficaz la renta fiscal y a la vez se otorga al administrado una oportunidad de pago eficaz, tan pronto las actuaciones retornan a la Aduana.

## V. Reflexiones finales

El administrado debe honrar sus deudas por tributos o multas aduaneras. El deudor moroso, podrá ser ejecutado.

La ejecución administrativa, previa la ejecución judicial, autoriza al Administrador de la Aduana de jurisdicción a suspender el libramiento de mercadería que se encontrare a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda; a embargar mercaderías que se hallaren en jurisdicción aduanera a nombre del deudor, garante o responsable de la deuda o a suspender en el registro del deudor, garante o responsable que inscripto en alguna de las matrículas cuyo control se encuentra a cargo de la Aduana.

La Aduana tiene el derecho de retención y la retención aduanera no exige conexidad ni de la mercadería, ni del tipo de operación y ni si quiera del sujeto (puede tratarse incluso de mercadería del garante). Debe tratarse de mercadería presentada a la Aduana para su debido control.

El servicio aduanero también puede suspender del registro respectivo al sujeto deudor y al garante. Esta medida suele ser muy efectiva, dado que impide al sujeto actuar en operaciones de comercio exterior.

Las medidas de ejecución, siempre son medidas de alto impacto. Consecuentemente, se impone prudencia y mesura en su aplicación. Deben soportar el examen de razonabilidad.

---

441. Por Nota Externa 07/2007 (BO 07/02/07) se ha dispuesto un mecanismo de pago provisorio que ha generado un principio de solución. Igualmente los inconvenientes que genera para los administrados el pago de sus deudas con carácter previo al arribo de las actuaciones sigue sin resolución.

---

427. Antes de la apertura del sumario, existe otro tiempo excesivo: el de veinticinco (25) días del que goza el administrador de la aduana que sea competente, para confirmar o levantar las medidas precautorias trabadas al denunciarse la posible infracción (art. 1087 C.A.). Abarca ha criticado la extensión de ese plazo (“Procedimientos Aduaneros”, págs. 160/161) y ha propuesto su reducción a cinco (5) días y la caducidad de la medida de no abrirse el sumario, tesitura a la que adhiere COTTER (“Las Infracciones Aduaneras”, pág. 352). Coincido con ellos.