

LAS REFORMAS INTRODUCIDAS AL CÓDIGO ADUANERO POR EL TÍTULO VIII DE LA LEY 27.430

POR ANA L. SUMCHESKI

SUMARIO

- I.- Consideraciones generales sobre las reformas efectuadas al Código Aduanero por la ley 27.430
- II.- Análisis de las incorporaciones y modificaciones al Código Aduanero. Reforma del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación
- III.- Conclusión

I. Consideraciones generales sobre las reformas efectuadas al Código Aduanero por la ley 27.430

La ley 27.430⁽¹⁾ fue dictada principalmente con la finalidad de reformular la ley del impuesto a las ganancias y otras leyes de naturaleza tributaria o relacionadas con ellas. Como, por ejemplo, los cambios introducidos en la ley 11.683, que impactan en la organización y el procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación.

Sin embargo, solapado en el contexto general de esa ley, el Título VIII insertó diversas modificaciones en el articulado del Código Aduanero (ley 22.415).

Aunque ha de reconocerse que, en muchos aspectos, esas reformas favorecieron el buen funcionamiento del procedimiento aduanero, resulta objetable el modo desordenado en que éstas fueron

formuladas, sin respetar la coherencia que exige un ordenamiento tan complejo como es el aduanero.

Conforme se desprende del análisis que se efectúa más adelante, podrá advertirse que una parte sustancial de esta reforma tiene su antecedente inmediato en el “Proyecto de Reforma del Código Aduanero” del 2004, elaborado por las instituciones privadas más relevantes del comercio internacional².

Es oportuno recordar que parte del contenido del citado proyecto —relativo a las declaraciones aduaneras— ya había sido receptada al dictarse la ley 25.986.

El referido Proyecto fue objeto de un indiscutido consenso en el ámbito del sector privado, por lo que ha de recibirse con beneplácito la incorporación legislativa de esas propuestas, que sin duda activarán tanto el funcionamiento del sistema operativo como el desarrollo del procedimiento administrati-

1. Publicada en el B.O. del 29/12/17 y rectificada por fe de erratas del 17/01/17 (BO N° 33.793).

2. Fundamentos del “Proyecto de Modificación del Código Aduanero”, propuesto en Agosto de 2004 por el Grupo de Trabajo conformado por la Cámara Argentina de Comercio (CAC), representada por Alicia M. Peteira y Ana L. Sumcheski; Cámara de Exportadores (CERA), por Mario S. Portela; Cámara de Importadores (CIRA), por Enrique Penco; Centro de Despachantes de Aduana (CDA), por Fernando Camauër; e Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA), por Alfredo Abarca y Enrique C. Barrera. Otra parte de esas propuestas fueron incluidas en las reformas de la ley 25.986 (Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 212).

vo en el ámbito aduanero y ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Sin perjuicio de este beneficio, y más allá de la necesidad de poner en práctica de modo inmediato ciertos cambios de la legislación aduanera, que sin duda agilizarán el funcionamiento de la actividad operativa, los trámites administrativos y el procedimiento del Tribunal Fiscal de la Nación, hubiera sido preferible que se aprovechara esta magnífica oportunidad para encarar una reforma autónoma más profunda del Código Aduanero.

A esta altura, es indispensable actualizar el Código Aduanero para adecuarlo de modo integral a las circunstancias actuales y para subsanar las incoherencias y lagunas que fueron dejando las diversas modificaciones parciales y usualment, apresuradas, que poco a poco fueron quebrando su estructura y armonía desde su dictado en 1981.

Por ello, amerita encarar esa tarea a la luz de un trabajo serio, ordenado y profundo, con la efectiva participación y colaboración de profesionales especializados en materia aduanera.

Al respecto, Vidal Albarracín³ expresó que: “Dada la importancia del Código Aduanero como cuerpo normativo y armónico, comprensivo de toda la materia aduanera, no debe (...) ser modificado parcialmente, pues los ‘parches legislativos hacen peligrar la interpretación sistemática”. Como ejemplo de lo relevante que significa contar con una regulación “armónica y sistemática” del ordenamiento aduanero, este autor advierte que la ley 27.430 actualizó los montos del contrabando menor, pero omitió hacer lo propio con respecto a la figura del contrabando agravado (art. 865, inc. i). Esta omisión induce a un desajuste en las sanciones aplicables, que requieren de un especial equilibrio en función de la gravedad de la conducta reprochada.

Por último, es de destacar especialmente que la ley 27.430, en sus disposiciones finales (art. 316), faculta al Poder Ejecutivo⁽⁴⁾ a ordenar el texto de

las leyes impositivas y aduaneras, cuidando de no desvirtuar su espíritu mediante la introducción de modificación alguna por vía reglamentaria, excepto las gramaticales o las estrictamente indispensables para su adecuada ejecución.

Este mandato legal, que circunscribe la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo a la estricta observancia de la letra y el espíritu de la ley, parece una obviedad. Sin embargo, se trata de una prudente aclaración, a juzgar por los excesos incurridos en las reglamentaciones que, con frecuencia, han traspasado el marco fijado por el legislador.

II.- Análisis de las incorporaciones y modificaciones al Código Aduanero. Reforma del procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación

Conforme al orden correlativo del articulado del Código Aduanero, incluyendo asimismo los artículos vinculados a los procedimientos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que fueron modificados por la ley 27.430, podemos efectuar los siguientes comentarios:

1) Artículo sin número (incorporado a continuación del art. 576 del C.A. por el art. 248 de la ley 27.430): A través de esta norma se crea e incorpora al Código Aduanero un nuevo régimen, a cuyo beneficio podrán acogerse tanto el importador como el exportador cuando la mercadería —que es objeto de una transacción internacional— presenta deficiencias sustanciales o no se ajusta a las especificaciones del contrato, de tal modo que resulte inapropiada para el uso o el destino que motivó su adquisición.

No existía un equivalente a este artículo en el Código Aduanero	ART. 248.- Incorpórase, como artículo sin número a continuación del art. 576 del C.A. (ley 22.415 y sus modificaciones), el siguiente: ARTÍCULO...- 1. En los casos de importación o de exportación de mercadería con
---	---

3. Vidal Albarracín, Héctor G., *El denominado contrabando menor y la última reforma al Código Aduanero (ley 27.430)*, Rubinzal Culzoni RC D23/2018.

4. Ley 27.430, art. 316: “Facúltase al Poder Ejecutivo nacional para ordenar las leyes tributarias y aquellas que rigen su procedimiento como así también el Código Aduanero, sin introducir en su texto modificación alguna, salvo las gramaticales indispensables para su ordenamiento”.

	<p>deficiencias o que no se ajuste a las especificaciones contratadas, el importador o el exportador, en lugar de acogerse al tratamiento previsto en los artículos 573 a 576, podrá optar por reexportar o reimportar tal mercadería y solicitar la devolución de los tributos pagados oportunamente, siempre que ésta no haya sido objeto de elaboración, reparación o uso en el país de importación o exportación y sea reexportada o reimportada dentro de un plazo razonable.</p> <p>2. La utilización de la mercadería no impedirá su devolución en caso de que aquella haya sido indispensable para constatar sus defectos u otras circunstancias que hubieran motivado su devolución.</p>
--	---

Por lo tanto, a partir de esta reforma del Código, cuando ingrese o egrese al territorio aduanero mercadería con deficiencias o ésta no se ajuste a las especificaciones convenidas con el vendedor, el interesado podrá seguir el procedimiento de sustitución, previsto por los arts. 573 a 576 del C.A., o en su defecto ejercer la opción que ofrece el nuevo régimen, que se suma y convive con el anterior.

La diferencia entre ambos procedimientos radica en que el nuevo sistema permite que se importe o exporte la mercadería defectuosa y, luego, se solicite la devolución de los tributos que se hubieren abonado. Mientras que el régimen vigente (arts. 573 a 576), obliga a que previamente se solicite autorización al servicio aduanero para remitir o ingresar la mercadería deficiente y su reemplazo por otra en buenas condiciones, sin el pago de los tributos. En el supuesto de autorizarse la operación —trámite que demanda cierto tiempo—, el servicio aduanero fija el plazo dentro del cual debe concluirse la sustitución y, además, el interesado está obligado a garantizar los tributos pertinentes, hasta tanto se concrete la sustitución de manera completa. Se trata de una logística combinada y compleja, que usualmente insume un plazo extenso y se contrapone con la celeridad que hoy requiere la dinámica del comercio internacional.

Como se ha dicho, este nuevo régimen permite sortear los pasos antes citados, ya que simplemente

se procede a reexportar o reimportar la mercadería que se encuentre en las condiciones descriptas por la norma. Luego de ello, sin la premura del caso, se podrá solicitar la devolución de los tributos, siempre que la misma no haya sido usada o fuere objeto de algún proceso de perfeccionamiento o beneficio. Salvo que su utilización constituyere un factor indispensable para la verificación de los defectos o motivos que justifiquen su rechazo o devolución.

La norma obliga a que la operación se realice dentro de un plazo razonable. Lo que implica que la reglamentación deberá especificar en forma concreta el plazo dentro del cual podrá invocarse este régimen, conforme a lo previsto en el nuevo art. 577, ap. 2, del C.A., sin perjuicio de lo dispuesto por el art. 85 del DR. 1001/82 y las pruebas que debieran presentarse en ocasión de peticionar la restitución del pago.

Este nuevo sistema brinda una herramienta más expeditiva que el procedimiento instaurado por los arts. 573 a 576 del C.A.; permitiendo solucionar el inconveniente y disponer de la mercadería rápidamente, sin perjuicio que *a posteriori* deba realizarse el trámite para obtener la devolución de los tributos abonados.

Por otra parte, al referirse esta norma a “deficiencias”, de modo genérico, subsana la limitación del régimen anterior, contenida en el art. 573 del C.A., donde sólo se ha contemplado la sustitución en los supuestos de “deficiencias de material o de fabricación”, quedando sin solución todos los casos restantes que no se ajusten expresamente a las deficiencias especificadas en el citado artículo.

2) Art. 577, ap. 1, del C.A. (sustituido por el art. 249 de la ley 27.430): Esta norma faculta al servicio aduanero para que, en el supuesto de haberse importado mercadería y se compruebe que ésta adolece de deficiencias de material o de fabricación (art. 573 C.A.), a petición del interesado, pueda ser “*abandonada a favor del Estado nacional o destruida o inutilizada de manera de quitarle todo valor comercial, bajo control aduanero*”. De igual modo, la aduana podrá dispensar al exportador de la obligación de retornar al país la mercadería defectuosa o que fuere inadecuada para su uso o para el destino que se le pretendía asignar, cuando las autoridades del país receptor no autorizara su devolución, o su retorno resultare antieconómico o su

reimportación no fuere conveniente, debiendo justificarse fehacientemente en este último supuesto que esa mercadería fue sometida a un proceso de destrucción total en el exterior.

<p>Art. 577.– La reglamentación, en especial, determinará el plazo máximo dentro del cual podrán invocarse los beneficios previstos en este Capítulo. También podrá fijar los porcentajes o valores máximos dentro de los cuales se podrá hacer uso de esta exención, pudiendo variar los mismos según que las deficiencias de material o de fabricación se hallaren o no sujetas a comprobación por parte del servicio aduanero.</p>	<p>ART. 249.- Sustitúyese el art. 577 del C.A. (ley 22.415 y sus modificaciones) por el siguiente:</p> <p>Art. 577.- 1. El servicio aduanero podrá autorizar que, en lugar de ser reexportada, la mercadería con deficiencias sea abandonada a favor del Estado nacional o destruida o inutilizada de manera de quitarle todo valor comercial, bajo control aduanero. También podrá dispensar al exportador de la obligación de reimportar la mercadería defectuosa cuando la reexportación no estuviera autorizada por las autoridades del país de destino, o cuando el retorno resultare antieconómico o inconveniente y el exportador acredite debida y fehacientemente la destrucción total de la mercadería en el exterior.</p> <p>2. La reglamentación determinará el plazo máximo dentro del cual podrán invocarse los beneficios previstos en este Capítulo. También podrá fijar los porcentajes o valores máximos dentro de los cuales se podrá hacer uso de esta exención, pudiendo variarlos según que las deficiencias de material o de fabricación se hallaren o no sujetas a comprobación por parte del servicio aduanero.</p>
--	---

El ap. 2 del artículo en comentario delega en la reglamentación la delimitación del plazo dentro del cual podrá invocarse el beneficio, como así también la especificación de los porcentajes o los valores máximos exigidos para hacer uso de la exención.

Además, deberá fijar los parámetros que determinarán –en función de las anomalías o de las inconsistencias detectadas– si están o no sujetas a la obligación de comprobación por parte de la aduana.

Este régimen fue reglamentado por el art. 85 del DR 1001/82, donde se estipulan las pautas a cumplirse para poder acogerse al beneficio instrumentado por esta norma. Si bien debe advertirse que, aunque el art. 85 no indica de modo directo el plazo considerado “razonable”, éste resulta de la exigencia descrita en su ap. 5. Allí se indica que al momento de presentarse la solicitud de acogimiento a los beneficios del régimen, que motiva la necesidad de sustitución, no tendría que haber caducado la obligación de garantía⁵, lo que en gran medida depende del tipo, naturaleza y complejidad de la mercadería en cuestión.

No obstante lo especificado en el art. 85 del DR 1001/82, sería conveniente reglamentar el ap. 1 en forma autónoma y en función de la nueva modalidad introducida por el art. 249 de la ley 27.430.

Estas reglas se complementan con lo previsto por el decreto 2687/79, la RG 1921/05 y sus modificatorias, la Nota Externa 39/09 y las instrucciones impartidas por el servicio aduanero mediante la IG 7/16 (SDG TLA), que hoy se aplican, sin perjuicio de la necesidad de reformular estas pautas reglamentarias en concordancia con los beneficios incorporados en el ap. 1 del art. 577.

Por último, es pertinente reconocer que el nuevo procedimiento contemplado por el ap. 1 de este art. 577 resulta de suma utilidad en el intercambio comercial internacional. Fundamentalmente porque evita que el importador o el exportador realice gastos superfluos (fletes, gastos de envíos, etc.) al sólo efecto de impedir la aplicación de sanciones. Pues autoriza el abandono de la mercadería a favor del Estado, la destrucción o la inutilización o, en su defecto, dispensa de la obligación de reimportar cuando la mercadería no cumple con los requisitos

5. La Convención de las Naciones Unidas sobre contratos de compraventa internacional de mercaderías (Convención de Viena, ley 22.765), expresa en su art. 39 que: “1. El comprador perderá el derecho a invocar la falta de conformidad de las mercaderías si no lo comunica al vendedor, especificando su naturaleza, dentro de un plazo razonable a partir del momento en que la haya o debiera haberla descubierto. 2. En todo caso, el comprador perderá el derecho a invocar la falta de conformidad de las mercaderías si no lo comunica al vendedor en un plazo máximo de dos años contados desde la fecha en que las mercaderías se pusieron efectivamente en poder del comprador, a menos que ese plazo sea incompatible con el periodo de garantía contractual”.

necesarios para el destino para el cual fue exportada en forma suspensiva o definitiva⁶.

Al respecto, cabe recordar que se trata de una solución largamente esperada, conforme surge del citado Anteproyecto de Reforma del Código Aduanero del 2004. Obsérvese que ya en aquel entonces se había expresado: “El art. 46 de la Convención de Viena de 1980 sobre Compraventa Internacional, que nuestro país adoptó mediante la ley 22.765 y que entró en vigencia en 1988, establece que en ciertas circunstancias, si la mercadería no fuere conforme al contrato, el comprador podrá exigir la entrega de otra en sustitución de aquella. Sin embargo, el sistema aduanero no se encuentra habilitado para que esta devolución se efectúe de una manera ágil. La obligación de garantía, contemplada en el art. 573, se limita a ‘deficiencias de material o defectos de fabricación’, cuando en realidad también se justificaría que cubriera cuando la mercadería remitida no fuere la convenida y provocare el rechazo de la misma por parte del destinatario. Para contemplar este supuesto se propone ampliar el art. 573, dando cabida al mismo. Por otra parte, cuando se sustituyen mercaderías defectuosas por otras nuevas, en cumplimiento de una obligación de garantía, la reexportación o la reimportación de los bienes defectuosos puede resultar imposible o inconveniente. Tales son los casos, por ejemplo, de medicamentos exportados y que no son aceptados por el comprador por la proximidad de la fecha de vencimiento o que —por haberse vencido al momento de pretender devolverlos— ello no es permitido por las autoridades del país de destino, o cuando el costo del flete torna antieconómica la reimportación. Es por ello que se propone mantener el actual texto del art. 577, como un apartado 2, e incluir un apartado 1, para permitir que en determinadas circunstancias no se aplique la obligación de retorno, dando cabida a la alternativa de reexportación, o a que la mercadería a sustituir pueda ser abandonada a favor del Estado nacional, o destruida o inutilizada de mane-

ra de quitarle todo valor comercial bajo el control aduanero. También se podrá dispensar al exportador de la obligación de reimportar las mercaderías defectuosas cuando la reexportación no estuviera autorizada por las autoridades del país de destino, o cuando el retorno resultare antieconómico o inconveniente y el exportador acreditare debidamente la destrucción total de la mercadería en el exterior por medios fehacientes”⁷.

Así, la acertada reforma del art. 577 recepta y pone en práctica un planteo que se viene gestando hace largo tiempo, y que sin duda permitirá resolver de modo ágil y sencillo los inconvenientes que se suscitan en el comercio internacional con mayor frecuencia de la que se supone.

3) Art. 947 del C.A. (sustituido por el art. 250 de la ley 27.430): El único propósito de esta modificación fue ajustar los importes que marcan la distinción entre el delito de contrabando y la infracción aduanera de contrabando menor, disponiéndose que en los supuestos contemplados por los arts. 863, 864, 865, inc. g), 871 y 873, se entenderá que el delito de contrabando o de su tentativa será considerado una infracción de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería involucrada fuere inferior a quinientos mil pesos. No obstante, dicho importe se reduce a ciento sesenta mil pesos si se tratare de tabaco o de sus derivados, procediendo en este último caso el comiso o la destrucción de la mercadería⁸.

Es decir que el valor económico involucrado es el factor determinante que definirá si se trata de una infracción de contrabando menor o de un delito de contrabando.

Art. 947.- (texto según el art. 31 de la ley 25.986) - En los supuestos previstos en los arts. 863, 864, 865, inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa,	fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000) , el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de Dos (2) a Diez (10) veces el valor en plaza
--	--

6. Este Capítulo Decimo Primero, de la Secc. VI del Código Aduanero, abarca tanto a las destinaciones suspensivas como a las definitivas, a diferencia del Capítulo Décimo, que sólo incluye a la reimportación de mercadería exportada para consumo.

7. Ver los fundamentos y el texto de las modificaciones del Código Aduanero, propuestas en Agosto de 2004... (Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 204).

8. Ver al respecto el artículo publicado en el diario La Nación, “La reforma de la última ley tributaria y su incidencia en el ‘contrabando menor’”, por Héctor G. Vidal Albarracín.

<p>de la mercadería y el comiso de ésta.</p> <p>Cuando se trate de tabaco o sus derivados el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos treinta mil (\$ 30.000).</p> <p>Cuando se trate de las mercaderías enunciadas en el párrafo anterior, el servicio aduanero procederá a su decomiso y destrucción.</p>	<p>Art. 947.- (texto actual con la reforma del art. 250 de la ley 27.430) - En los supuestos previstos en los arts. 863, 864, 865 inciso g), 871 y 873, cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos quinientos mil (\$ 500.000), el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor y se aplicará exclusivamente una multa de dos (2) a diez (10) veces el valor en plaza de la mercadería y el comiso de ésta.</p> <p>Cuando se trate de tabaco o sus derivados el hecho se considerará infracción aduanera de contrabando menor cuando el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa, fuere menor de pesos ciento sesenta mil (\$ 160.000).</p> <p>Cuando se trate de las mercaderías enunciadas en el párrafo anterior, el servicio aduanero procederá a su decomiso y destrucción.</p>	<p>Art. 949.- (texto según el art. 32 de la ley 25.986) - No obstante que el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa fuere menor de pesos cien mil (\$ 100.000) o de pesos treinta mil (\$ 30.000) en el supuesto que se trate de tabaco o sus derivados, el hecho constituirá delito y no infracción de contrabando menor, en cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando la mercadería formare parte de una cantidad mayor, si el conjunto superare ese valor;</p> <p>b) Cuando el imputado hubiera sido condenado por sentencia firme por cualquiera de los delitos previstos en los arts. 863, 864, 865, 866, 871 y 873 o por la infracción de contrabando menor.</p>	<p>Art. 949.- (texto actual con la reforma del art. 251 de la ley 27.430) - No obstante que el valor en plaza de la mercadería objeto de contrabando o su tentativa fuere menor de pesos quinientos mil (\$ 500.000) o de pesos ciento sesenta mil (\$ 160.000) en el supuesto que se trate de tabaco o sus derivados, el hecho constituirá delito y no infracción de contrabando menor, en cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando la mercadería formare parte de una cantidad mayor, si el conjunto superare ese valor;</p> <p>b) Cuando el imputado hubiera sido condenado por sentencia firme por cualquiera de los delitos previstos en los arts. 863, 864, 865, 866, 871 y 873 o por la infracción de contrabando menor.</p>
--	---	--	--

Explica Vidal Albarracín⁹ que la característica principal del contrabando menor “reside en contener la estructura del tipo penal del delito de contrabando doloso, del que sólo difiere en el valor en plaza de la mercadería en infracción. De tal manera, el tope monetario que fija la norma permite otorgarles a ciertas hipótesis de contrabando un tratamiento más benigno”.

4) Art. 949 del C.A. (sustituido por el art. 251 de la ley 27.430): Este artículo es complementario del art. 947 y tiene por finalidad específica excluir de la figura de la infracción aduanera de contrabando menor, sin perjuicio de encontrarse dentro de los parámetros contemplados por el art. 947, cuando la mercadería objeto del contrabando formare parte de una cantidad mayor y, en su conjunto, superare el valor establecido, o cuando el imputado fuere reincidente.

5) Art. 1001 del C.A. (sustituido por el art. 252 de la ley 27.430): Esta norma mantiene su texto anterior en cuanto a la exigencia –a quien compareciere ante el servicio aduanero– de constituir, en la primera presentación escrita, un domicilio en el radio urbano del lugar donde funciona la respectiva oficina aduanera, pero la reforma le ha sumado la opción que posibilita al presentante la constitución de un domicilio electrónico, siguiendo el procedimiento previsto por la reglamentación, donde en lo sucesivo se lo tendrá por notificado.

<p>Art. 1001.- Toda persona que compareciere ante el servicio aduanero deberá, en su primera presentación, constituir domicilio dentro del radio urbano en que la oficina aduanera respectiva tuviere su asiento.</p>	<p>Art. 1001.- (texto actual con la reforma del art. 252 de la ley 27.430) - Toda persona que compareciere ante el servicio aduanero deberá, en su primera presentación, constituir domicilio dentro del radio urbano en que la oficina aduanera respectiva tuviere su asiento o bien mediante alguno de los medios electrónicos que estableciere la reglamentación.</p>
--	--

9. Vidal Albarracín, Héctor G., *El denominado contrabando menor...*, cit., RC D23/2018.

En tal sentido, la RG AFIP 3474/13, modificada por la RG AFIP 3600/14, implementó el Sistema de Comunicación y Notificación Electrónica Aduanera (SICNEA), que impone la obligación de notificar por medios electrónicos todos los actos administrativos, incluyendo las resoluciones definitivas en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, y los que sin ser definitivos hagan a la prosecución de los trámites, entre otros¹⁰.

Con relación al domicilio que debe constituirse en función de este art. 1001, hay que tener en cuenta que el art. 43 de la ley 25.986 insertó el art. 1127 bis en el articulado del Código Aduanero¹¹, haciendo la salvedad que a los fines de la ejecución de las deudas aduaneras el domicilio donde se notificarán las diligencias que se practiquen es el “fiscal” (art. 3 de la ley 11.683) o, en su defecto, el constituido ante el servicio aduanero, que pueden no ser coincidentes.

6) Art. 1013 del C.A. (sustituido por el art. 253 de la ley 27.430): La ley 27.430 mantiene en su totalidad el texto anterior de este artículo, pero inserta en el inc. d) la notificación por medios electrónicos para todos los actos previstos en el art. 1012 y los que fueren dispuestos en los procedimientos reglados por el Código Aduanero. Esta nueva forma de notificación, legitimada por ley, es opcional, por lo que mantiene plena validez todas aquellas notificaciones que se realicen por los medios tradicionalmente dispuestos por este art. 1013.

Art. 1013.- Los actos enumerados en el art. 1012 como así también aquellos cuya notificación se dispusiere en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados por alguno de los siguientes medios:

- a) en forma personal, dejándose constancia en las actuaciones mediante acta firmada por el interesado, en la cual se indicarán sus datos de identidad;
- b) por presentación espontánea del interesado, de la que re-

Art. 1013.- (texto actual con la reforma del art. 253 de la ley 27.430) Los actos enumerados en el art. 1012 como así también aquellos cuya notificación se dispusiere en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados por alguno de los siguientes medios:

- a) en forma personal, dejándose constancia en las actuaciones mediante acta firmada por el interesado, en la cual se indicarán sus datos de identidad;

- sultare su conocimiento del acto respectivo;
- c) por cédula, que se diligenciará en la forma prevista en los arts. 1014 y 1015;
- d) por telegrama colacionado o bien copiado o certificado con aviso de entrega;
- e) por oficio despachado como certificado expreso con aviso de recepción. En este caso, el oficio y los documentos anexos deberán exhibirse antes del despacho en sobre abierto al agente postal habilitado, quien lo sellará juntamente con las copias que se agregarán a la actuación;
- f) por otro medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación del acto de que se tratare;
- g) en forma automática, los días martes y viernes, o el día siguiente hábil si alguno de ellos fuere feriado, para aquellos cuyo domicilio hubiere quedado constituido en una oficina aduanera en virtud de lo dispuesto por los arts. 1004 y 1005. A tales efectos, el servicio aduanero facilitará la concurrencia de los interesados a dicha oficina así como la exhibición de las actuaciones de que se tratare en los días indicados;
- h) por edicto a publicarse por un (1) día en el Boletín Oficial, cuando se tratare de personas inciertas o cuyo domicilio se ignorare;
- i) por aviso a publicarse por un (1) día en el Boletín de la repartición aduanera cuando se tratare de notificar a los administrados que se encuentran a su disposición los importes que les correspondieren percibir en concepto de estímulos a la exportación.
- b) por presentación espontánea del interesado, de la que resultare su conocimiento del acto respectivo;
- c) por cédula, que se diligenciará en la forma prevista en los arts. 1014 y 1015;
- d) por alguno de los medios electrónicos que determinare la reglamentación;**
- e) por telegrama colacionado o bien copiado o certificado con aviso de entrega;
- f) por oficio despachado como certificado expreso con aviso de recepción. En este caso, el oficio y los documentos anexos deberán exhibirse antes del despacho en sobre abierto al agente postal habilitado, quien lo sellará juntamente con las copias que se agregarán a la actuación;
- g) por otro medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación del acto de que se tratare;
- h) en forma automática, los días martes y viernes, o el día siguiente hábil si alguno de ellos fuere feriado, para aquellos cuyo domicilio hubiere quedado constituido en una oficina aduanera en virtud de lo dispuesto por los arts. 1004 y 1005. A tales efectos, el servicio aduanero facilitará la concurrencia de los interesados a dicha oficina así como la exhibición de las actuaciones de que se tratare en los días indicados;
- i) por edicto a publicarse por un (1) día en el Boletín Oficial, cuando se tratare de personas inciertas o cuyo domicilio se ignorare;
- j) por aviso a publicarse por un (1) día en el Boletín de la repartición aduanera cuando se tratare de notificar a los administrados que se encuentran a su disposición los importes que les correspondieren percibir en concepto de estímulos a la exportación.

10. Abarca, Alfredo, y Sumcheski, Ana, *Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario*, Guía Práctica, Ediciones IARA, Bs. As., 2017, p. 80 y ss.

11. Art. 1127 Bis C.A.: “El domicilio fiscal registrado por el contribuyente, responsable o garante ante la Administración Federal de Ingresos Públicos a los fines del cumplimiento de las obligaciones de naturaleza impositiva y, en su defecto, el constituido ante el servicio aduanero o el que se considere tal por aplicación de los artículos 1003 a 1005 de este Código, mantendrá dicho carácter a los fines de la ejecución fiscal, siendo válidas y eficaces todas las notificaciones y diligencias que allí se practiquen”.

7) **Art. 1053 del C.A.** (sustituido por el art. 254 de la ley 27.430): La ampliación de los preceptos de esta norma, que consiste en el agregado de los apartados 2 y 3 al final de su texto, instituye la posibilidad de que el administrado pueda presentar directamente la apelación ante el Tribunal Fiscal –sin necesidad de promover previamente el recurso de impugnación o de repetición en sede administrativa– cuando el acto que se pretendiere atacar hubiera sido dictado por el Director General de Aduanas o se hiciera aplicación directa de una resolución dictada por éste, o surgiera de una instrucción impartida a los agentes del servicio aduanero.

<p>Art. 1053.- Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales:</p> <p>a) se liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones;</p> <p>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;</p> <p>c) se aplicaren prohibiciones;</p> <p>d) se denegare el pago de los importes que los interesados reclamaren al Fisco en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera;</p> <p>e) se aplicaren multas automáticas;</p> <p>f) se resolvieren cuestiones que pudieren afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos.</p>	<p>Art. 1053.- (<i>texto actual con la reforma del art. 254 de la ley 27.430</i>) - 1. Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales:</p> <p>a) se liquidaren tributos aduaneros, en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones;</p> <p>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;</p> <p>c) se aplicaren prohibiciones;</p> <p>d) se denegare el pago de los importes que los interesados reclamaren al Fisco en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera;</p> <p>e) se aplicaren multas automáticas;</p> <p>f) se resolvieren cuestiones que pudieren afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos.</p> <p>2. No será necesario promover la impugnación prevista</p>
---	--

	<p>en el ap. 1 cuando el acto hubiere sido dictado por el Director General de Aduanas o cuando dicho acto hiciera aplicación directa de una resolución dictada o surgiera de una instrucción impartida a los agentes del servicio aduanero o por el Director General.</p> <p>3. En los supuestos mencionados en el ap. 2, el administrado podrá optar entre formular la impugnación reglada en este Capítulo o deducir el recurso de apelación contemplado en el apartado 2 del art. 1132.</p>
--	--

Esta reforma recepta el planteo efectuado en el 2004, bajo el título de “Innecesariedad de los procedimientos de impugnación y de repetición en los casos en que éstos constituyeren un ritualismo inútil (arts. 1053, aps. 2 y 3, y 1069, aps. 2 y 3)”, que se incluyó en los Fundamentos del Proyecto de Modificación del Código Aduanero¹².

En tal ocasión se justificó la procedencia y razonabilidad de la modificación pretendida a la luz de los siguientes fundamentos, que resultan de por sí explicativos de las razones que lo motivaron: “Los procedimientos de impugnación y de repetición contemplados en los arts. 1053 y 1068, deben ser resueltos por el propio servicio aduanero. Si el Director General de Aduanas, que es la máxima autoridad del organismo, ya contare con un criterio sustentado por escrito en relación con la materia controvertida, constituiría un ritualismo inútil demorar la decisión final durante meses o años, tramitando una impugnación o una repetición cuyo resultado ya se vislumbra. Consecuentemente, se propone evitar el trámite de estos procedimientos cuando el acto contra el cual se levanta el administrado hubiere sido dictado por el propio Director General de Aduanas o cuando dicho acto, pese a no ser dictado por ese funcionario, hiciera aplicación directa de un criterio emanado del mismo, o de quien ejerciere esa función en virtud del art. 10 del decreto 618/97. En esos casos, el administrado podrá optar por formu-

12. Ver nota al pie N° 2, “Fundamentos del Proyecto de Modificación del Código Aduanero” ... Parte de esas propuestas fueron incorporadas por las reformas introducidas por la ley 25.986 (Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 212).

lar igualmente la impugnación o la repetición con la esperanza de que se produzca un cambio de criterio del servicio aduanero, o bien deducir directamente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o la demanda contenciosa ante el juez nacional de primera instancia que se prevén en el art. 1132. Por dichas razones se propone la inclusión de dos apartados en el art. 1053 y dos apartados en el art. 1069, que contemplen dicha situación”.

En igual sentido, Abarca¹³ reiteró los conceptos vertidos en el citado trabajo al señalar que, en las medidas propuestas por el proyecto de reforma, se “elimina la necesidad de iniciar el procedimiento de impugnación o de repetición cuando la aduana ya contare con un criterio definido por escrito sobre la materia controvertida. Ello porque esos procedimientos, previstos para que el Estado fije su posición frente al reclamo del administrado, se convierte en un ritualismo inútil por tener un final certero y previsible que será de igual tenor al resuelto anteriormente, provocando una tramitación innecesaria antes de recurrir a los órganos de apelación previstos por la legislación actual (Tribunal Fiscal de la Nación o Justicia Federal)”.

A partir de ahora, siguiendo ese criterio y siempre que se den los presupuestos contemplados por la ley 27.430, el administrado podrá optar por interponer directamente el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, sin necesidad de promover previamente los recursos de impugnación o de repetición ante el servicio aduanero (arts. 1053 y 1069 C.A.).

Una cuestión no prevista por la ley es el supuesto en que el Tribunal Fiscal de la Nación o la Justicia Federal consideraran que la resolución recurrida no cumple con la exigencia de la ley, es decir que no hubiera sido resuelta por la máxima autoridad aduanera y, por ello, correspondía iniciar el procedimiento pertinente en sede administrativa, sin hacer uso de la posibilidad de recurrir en forma directa.

No obstante el beneplácito con que recibimos este significativo avance en la legislación aduanera, conviene tener presente que, hasta tanto no se logre un equilibrio en el sistema de generación de

causas litigiosas, a raíz de esta reforma el Tribunal Fiscal podría verse sobrepasado en su capacidad estructural y de recursos humanos para resolver los expedientes que pudieran ingresar de modo directo, a lo que se suma la modificación de los plazos procesales y la intervención obligatoria de los Vocales en las audiencias (art. 1151 C.A.).

No cabe duda que la puesta en marcha de la presente reforma aliviará el funcionamiento del procedimiento administrativo aduanero, pero podría profundizar la situación de crisis por la que atraviesa el Tribunal Fiscal de la Nación, que se vería desbordado por la ya excesiva cantidad de expedientes en trámite en esa instancia, tornando materialmente imposible el cumplimiento del mandato constitucional que impone resolverlos en plazos razonables.

La solución dispuesta por esta ley permitirá que una innumerable cantidad de causas arriben sin filtro previo al Tribunal Fiscal de la Nación. Por lo tanto, convendría arbitrar los medios necesarios para que de modo expedito se le brinde los recursos humanos y tecnológicos indispensables, que posibiliten atender esa contingencia y evitar que se produzca una situación de emergencia en el seno de ese organismo jurisdiccional.

En tal sentido, con gran acierto se ha venido insistiendo en la creación de una Sala aduanera adicional a las tres existentes, para descomprimir la acumulación de causas en trámite, ya que la actual estructura del Tribunal fue prevista para un escenario completamente distinto al actual.

8) Art. 1056 del C.A. (sustituido por el art. 255 de la ley 27.430): La modificación de este artículo consiste en el simple agregado de un párrafo, al final de su texto, con el propósito de incorporar la presentación de la impugnación en sede aduanera por medios electrónicos, sin perjuicio de continuar vigente el sistema tradicional reglado en el Código Aduanero.

<p>Art. 1056.- El escrito de impugnación deberá presentarse en la oficina aduanera de la que emanare el acto que se impugnare, la que de inmediato deberá elevar las actuaciones al administrador.</p>	<p>Art. 1056.- (texto actual con la reforma del art. 255 de la ley 27.430) - El escrito de impugnación deberá presentarse en la oficina aduanera de la que emanare el acto que se impugnare, la que de inmediato deberá elevar las</p>
---	---

13. Abarca, Alfredo, *La mora en los procedimientos legales aduaneros*, Revista Guía Práctica de Comercio Exterior N° 52, Tarifar, Bs. As., 2006, p. 6.

	actuaciones al administrador. También podrá presentarse mediante alguno de los medios electrónicos que determinare la reglamentación.
--	---

9) Art. 1058 del C.A. (sustituido por el art. 256 de la ley 27.430): El art. 40 de la ley 25.986 había eliminado tácitamente el “efecto suspensivo”, que había previsto el Código Aduanero en la redacción original del art. 1058, para las impugnaciones formuladas contra los actos por los cuales se intimare la restitución de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación, regidos por la legislación aduanera (inc. b), y cuando se aplicaren multas automáticas (inc. e), contemplados en el art. 1053.

Art. 1058. – (texto según el art. 40 de la ley 25.986) - La interposición de la impugnación del acto previsto en el inciso a) del art. 1053 tendrá efecto suspensivo.	Art. 1058. – (texto actual con la reforma del art. 256 de la ley 27.430) La interposición de la impugnación de los actos enumerados en los incisos a), b) o e) del art. 1053 tendrá efecto suspensivo.
--	---

Con esta modificación, efectuada por el art. 256 de la ley 27.430, se restituye la redacción original del art. 1058 y con ello se devuelve el “efecto suspensivo” para los actos previstos en los incs. b) y e) del art. 1053, que nunca debió ser alterado, ya que este artículo en comentario establece una excepción al principio de ejecutoriedad del acto administrativo en defensa de los legítimos derechos del administrado y en resguardo del principio constitucional de inocencia. En tal sentido, en la propia Exposición de Motivos del Código Aduanero se aclaró expresamente que: “En el art. 1058 se consagra una excepción al principio de ejecutoriedad del acto administrativo establecido en el art. 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos¹⁴. Nótese que para los actos a que se refiere el art. 1058 esta excepción

ya estaba contemplada en el art. 149, *in fine*, de la ley 11.683 (t.o. en 1978), aplicables a los mismos en virtud de lo dispuesto en el art. 4º del decreto-ley 6692/1963”¹⁵.

Barreira¹⁶, al comentar las reformas al Código Aduanero efectuadas por la ley 25.986, justificó su rotunda oposición a la eliminación del efecto suspensivo de los incisos b) y e), señalando que: “La redacción originaria del art. 1058 intentó evitar que el exportador y, en mayor medida, el importador que tramita el despacho de la mercadería ya en poder de la aduana pudieran ser objeto de requerimientos indebidos por parte de funcionarios venales a cambio de no dictar actos administrativos arbitrarios cuya impugnación no impidiera su ejecución y consecuente perjuicio irreparable. Ello se enmarcó en la clara intención del legislador de robustecer los institutos de la impugnación con efecto suspensivo (art. 1058) y el régimen de garantía (art. 453) como columnas vertebrales de la defensa del administrado ante la posible arbitrariedad de algún agente aduanero”. Y continúa diciendo que: “Lamentablemente, la ley 25.986 ha dado un enorme paso atrás al derogar del Código el efecto suspensivo en las impugnaciones, especialmente contra los actos que reclaman la devolución de los estímulos a la exportación ya pagados por el servicio aduanero”.

Específicamente, con relación a la eliminación del efecto suspensivo por la ley 25.986 para las impugnaciones contra los actos contemplados en el inc. b) del art. 1053, el mismo Barreira¹⁷ opinó que tal modificación “contraría el principio de legítima confianza, según el cual el Estado tiene la obligación de asumir una conducta coherente con sus actos o conductas anteriores de manera de no generar entre los particulares incertidumbre en cuanto a las pautas o criterios que los poderes del Estado asumirán en el futuro. Esta legítima confianza no es respetada si se revén las conductas o decisiones

14. Ley 19.549, art. 12: “El acto administrativo goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios –a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial– e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la Administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta”.

15. Exposición de Motivos del Código Aduanero, título II, Proced. Especiales, Cap. I, Proced. de Impugnación, ap. 5.

16. Barreira, Enrique C., Reformas al Código aduanero introducidas por la ley 25.986, Revista Jurisprudencia Argentina, LexisNexis, p. 15; JA-2005-II-1037.

17. Barreira, Enrique C., *Reformas al Código aduanero...*, cit., p.16; JA-2005-II-1037.

asumidas anteriormente, perjudicando las normales expectativas que la acción del Estado ha generado entre los administrados a quienes va dirigida la actividad estatal”. Consideró este autor que “la ejecutoriedad del acto que revoca uno anterior, que generó derechos subjetivos a favor del administrado son opuestos a los principios generales del derecho administrativo, desconociéndose, además, no sólo los principios de buena fe y de legítima confianza, sino también lesionándose severamente las reglas del debido proceso, del derecho de propiedad, de la división de poderes y de la seguridad jurídica; todos ellos, valores amparados por la Constitución Nacional”.

Zolezzi explicó con toda claridad las razones de orden constitucional que imponen el retorno del efecto suspensivo en la impugnación del acto administrativo que *“intimare la restitución de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación regidos por la legislación aduanera”*, o cuando se *“aplicaren multas automáticas”*, al concluir que: “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) Aun si esa Convención no hubiera adquirido estado constitucional, la solución hubiera sido la misma, por cuanto también vulnera el art. 18 de la Constitución, que refleja –en el ámbito administrativo– el art. 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 será tardía. 4º) El Código, en su arquitectura original, garantizaba la defensa en juicio, antes que la vía ejecutiva quedara expedita... 7º) Sería sabio que el legislador se anticipara y devolviese al art. 1058 su contenido anterior y, con ello, al Código Aduanero su buen andamiaje original”¹⁸.

En lo que se refiere específicamente a la eliminación tácita del “efecto suspensivo” por el art. 40 de la ley 25.986 para el supuesto previsto en el inc. e) del art. 1053, cuyo texto original previó

ese beneficio en el art. 1058 para la impugnación de los actos que aplicaren multas automáticas, en el contexto de los arts. 218, 220, 222, 320 y 395 del C.A., Barreira relata que: “Desde hace ya varios años la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema viene diciendo que las infracciones aduaneras poseen naturaleza penal. El párrafo final del art. 893 C.A. aplica este criterio a las multas automáticas al expresar que mantienen la naturaleza jurídica de penas pese a que se aplique un procedimiento distinto para su juzgamiento, por lo que su ejecución antes de que recaiga decisión en la contienda invertiría el principio de inocencia y sería contradictoria con los precedentes jurisprudenciales de la justicia federal en la materia, conforme a los cuales el carácter de infracción, no de delito, no obsta a la aplicación de las normas generales del Código Penal”¹⁹.

Esta acertada reforma al art. 1058 viene a reparar la mutilación injustificada del Código Aduanero llevada a cabo por la ley 25.986, cuya aplicación violentó los principios constitucionales del debido proceso, la seguridad jurídica, la protección del derecho de propiedad en base al principio de inocencia y la garantía instituida por el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica (CADH).

10) Art. 1069 del C.A. (sustituido por el art. 257 de la ley 27.430): El nuevo procedimiento que se ha agregado a través de la inclusión de los apartados 2 y 3 al final de este art. 1069, por el art. 257 de la ley 27.430, tiene la misma finalidad y, con los ajustes del caso, cumple igual función que los aps. 2 y 3 del art. 1053 del C.A. Por consiguiente, debido a su similitud, remitimos a sus comentarios.

<p>Art. 1069.- Sólo son susceptibles de repetición:</p> <p>a) los pagos efectuados en forma espontánea;</p> <p>b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación:</p> <p>1) no hubiere sido objeto de revisión <i>por</i> el procedimiento de impugnación; o</p> <p>2) no estuviere contenida en la resolución con-</p>	<p>Art. 1069.- (<i>texto actual con la reforma del art. 257 de la ley 27.430</i>) – 1. Sólo son susceptibles de repetición:</p> <p>a) los pagos efectuados en forma espontánea;</p> <p>b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación:</p> <p>1) no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación; o</p> <p>2) no estuviere contenida en</p>
---	--

18. Zolezzi, Daniel, *Inconstitucionalidad del actual texto del artículo 1058 del Código Aduanero (que debe volver a su redacción original)*, Revista de Estudios Aduaneros N° 20, IAEA, Bs. As., 2008-2010, p. 123 y sgtes.

19. Barreira, Enrique C., *Reformas al Código aduanero...*, cit., p.17; JA-2005-II-1037.

denatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.	<p>la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones</p> <p>2. No será necesario promover la repetición prevista en el ap. 1 cuando el acto hubiere sido dictado por el Director General de Aduanas o dicho acto hiciera aplicación directa de una resolución dictada o de una instrucción impartida a los agentes del servicio aduanero por el Director General.</p> <p>3. En los supuestos mencionados en el ap. 2, el administrador podrá optar entre formular la repetición reglada en este Capítulo o deducir el recurso de apelación o la demanda contenciosa contemplados en el art. 1132.</p>
--	--

<p>correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario;</p> <p>b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma;</p> <p>c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario;</p> <p>d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder;</p> <p>e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.</p>	<p>infracción y dispondrá:</p> <p>a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario;</p> <p>b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma;</p> <p>c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario;</p> <p>d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder o de los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación, cuya restitución se reclamare, según el caso.</p> <p>e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.</p>
--	--

11) Art. 1094, inc. d), del C.A. (sustituido por el art. 258 de la ley 27.430): La aclaración, introducida al final del texto del inc. d), expresa: “*En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá:...* **d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder o de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación, cuya restitución se reclamare, según el caso**”. De este modo la norma define el momento procesal en el que debe practicarse la liquidación de los importes que se consideraran indebidamente pagados por el fisco en concepto de estímulos a la exportación (art. 854, inc. a) y cuya restitución es reclamada por el Estado. Esta aclaración es de vital importancia para la protección del derecho de defensa de los administrados y su incumplimiento trae aparejado la invalidez del acto de apertura del sumario a los fines de la interrupción del curso de la prescripción de la acción del fisco.

Art. 1094.- En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que	Art. 1094.- (texto actual con la reforma del art. 258 de la ley 27.430) - En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la
---	--

Los fundamentos que sirvieron de antecedentes a esta modificación fueron vertidos en el “Proyecto de Modificación del Código Aduanero” de 2004⁽²⁰⁾ donde, bajo el título de “Vista en el sumario infraccional cuando se pretendiera el recupero de un estímulo a la exportación indebidamente pagado (art. 1094 inc. d)”, se había señalado que: “cuando hubiera un sumario relacionado con hechos en los cuales se involucraran importes que el fisco repitiere —por pagos indebidamente efectuados en concepto de estímulos a la exportación—, la notificación de la liquidación pertinente, prevista en el art. 854, inc. a), debe hacerse en ocasión de correrse el traslado del sumario (al igual que sucede con los tributos). A los efectos de subsanar la omisión en que incurre el inc. d) del art. 1094, estableciendo que la resolución allí mencionada dispondrá la liquidación de los tributos que pudieren corresponder o de los importes que el fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la expor-

tación, cuya restitución se reclamare, según el caso, se propone sustituir el inc. d)” en tal sentido.

12) Art. 1144, ap. 2, del C.A. (sustituido por el art. 259 de la ley 27.430): La modificación introducida en el apartado 2 del art. 1144 tiene por única finalidad la de reemplazar “Cámara Federal” por “Cámara Nacional”. Ver al respecto el comentario al art. 1171 de este trabajo.

<p>Art. 1144.- 1. El Tribunal Fiscal y el vocal interviniente tendrán facultad para aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas con el proceso, en caso de desobediencia o cuando no prestaren la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso. Las sanciones podrán consistir en llamados de atención, apercibimientos o multas de hasta Dos Mil Pesos (\$ 2.000) y en su caso serán comunicadas a la entidad que ejerciere el poder disciplinario de la profesión (<i>texto según ley 25.239, art. 19, inc.4</i>)</p> <p>2. Las resoluciones que apliquen las sanciones a que se refiere este artículo serán apelables dentro del tercer día ante la Cámara Federal, pero el recurso se sustanciará dentro del plazo y forma previstos para la apelación de la sentencia definitiva.</p> <p>3. La resolución firme que impusiere esta multa deberá cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal establecida en el Código Procesal Civil y Comercial e la Nación.</p>	<p>Art. 1144.- (<i>texto actual con la reforma del art. 259 de la ley 27.430</i>) 1. El Tribunal Fiscal y el vocal interviniente tendrán facultad para aplicar sanciones a las partes y demás personas vinculadas con el proceso, en caso de desobediencia o cuando no prestaren la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso. Las sanciones podrán consistir en llamados de atención, apercibimientos o multas de hasta Dos Mil pesos (\$ 2.000) y en su caso serán comunicadas a la entidad que ejerciere el poder disciplinario de la profesión.</p> <p>2. Las resoluciones que apliquen las sanciones a que se refiere este artículo serán apelables dentro del tercer día ante la Cámara Nacional, pero el recurso se sustanciará dentro del plazo y forma previstos para la apelación de la sentencia definitiva.</p> <p>3. La resolución firme que impusiere esta multa deberá cumplirse dentro del tercer día, bajo apercibimiento de seguir la vía de ejecución fiscal establecida en el Código Procesal Civil y Comercial e la Nación.</p>
--	---

13) Art. 1146 del C.A. (sustituido por el art. 260 de la ley 27.430): Tal como quedó redactado este artículo, finalmente se eliminó el denominado “doble emplazamiento”. Se trataba de un beneficio excepcional y exclusivo en los plazos que tenía el fisco para contestar el traslado del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal y para oponer las excepciones que estimare corresponder, como así también para acompañar las actuaciones administrativas obrantes en su poder y ofrecer las pruebas de la que se intentare valer.

Art. 1146.- (*texto según el decreto 1684/93, art. 9 inc. a*)

- Se dará traslado del recurso por Treinta (30) días a la apelada para que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba.

Si no lo hiciere, de oficio o a petición de parte, el Vocal instructor hará un nuevo emplazamiento a la repartición apelada para que lo conteste en el término de Diez (10) días, bajo apercibimiento de rebeldía y de continuarse con la sustanciación de la causa.

El plazo establecido en el primer párrafo solo será prorrogable por conformidad de partes manifestada al tribunal dentro de ese plazo y por un término no mayor de Treinta (30) días, dentro del cual estas deberán presentar un acuerdo escrito sobre los siguientes aspectos:

- a) contenido preciso y naturaleza de la materia en litigio;
- b) cuestiones previas cuya decisión pondría fin al litigio o permitiría resolverlo eventualmente sin necesidad de prueba;
- c) hechos que se tengan por reconocidos.

En atención a ello el vocal instructor dispondrá el trámite a imprimir a la causa.

Art. 1146.- (*texto actual con la reforma del art. 260 de la ley 27.430*) - **Dentro de los diez (10) días de recibido el expediente en la vocalía,**

se dará traslado del recurso por treinta (30) días a la apelada para que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca su prueba.

El plazo de treinta (30) días establecido en el párrafo anterior sólo será prorrogable de mediar conformidad de las partes manifestada por escrito al Tribunal dentro de ese plazo y por un término no mayor de treinta (30) días.

La apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación se realiza conforme sigue: a) Presentado el escrito de apelación y para evitar la ejecución, el recurrente debe anotar al servicio aduanero que se ha apelado la resolución condenatoria, agregando una copia del Form. 4 (art. 1138 C.A.). Este aviso ya anticipa al servicio aduanero que se le correrá traslado de la apelación en forma inminente; b) el Tribunal corre traslado de la apelación para que el servicio aduanero la conteste dentro de los 30 días; c) si una vez transcurridos los 30 días la aduana no hubiere contestado, de oficio o a petición de parte, el Vocal instructor debía hacer un nuevo emplazamiento a la repartición apelada para que lo conteste dentro del plazo de 10 días. A este último paso se le denominó “doble emplazamiento”, que dio origen a la costum-

bre del fisco de no contestar el primer traslado, a la espera del segundo emplazamiento, extendiéndose los plazos de modo injustificado.

En razón de ello, este procedimiento ha sido objeto de fundadas críticas y la conveniencia de su derogación también fue puesto de manifiesto en el Proyecto de Modificación del Código Aduanero²¹ de 2004, en cuya oportunidad se expresó que: “El término de treinta días hábiles se considera más que suficiente para que los representantes del fisco estén en condiciones de contestar el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Se debe entender que se trata de un plazo excepcional en toda la legislación procesal, en atención al eventual desorden administrativo que no les permite contar con los antecedentes de la causa. Seis semanas, porque no se cuentan los días inhábiles, es casi una exageración si tenemos en cuenta que el plazo habitual para contestar una demanda originaria es de tres semanas. Otorgar diez días más, con una segunda intimación, constituye una notoria exageración a la par de requerir una actividad adicional por parte del Vocal del Tribunal que debe controlar el vencimiento del plazo, ordenar un nuevo emplazamiento, confeccionar la cédula y notificar para que comience a correr el nuevo y generoso plazo. Si se quiere evitar la morosidad en las actuaciones administrativas, hay que comenzar a respetar y acortar los plazos que se conceden para actos que pueden cumplirse perfectamente en un tiempo por sí mismo exagerado. Para colmo, el segundo emplazamiento se ha convertido en una costumbre de absoluta habitualidad en la contestación de los recursos por parte del fisco, agregándose un par de meses extras a la traba de la litis. Por ello se propone sustituir el art. 1146, a fin de eliminar la figura del doble emplazamiento al fisco para que conteste la demanda ante el Tribunal Fiscal”.

En el seno de la Comisión se había debatido la necesidad de reducir ciertos plazos procesales del Código, pero se resolvió mantenerlos para evitar resistencias y confusiones en aquel momento. Sin

embargo, se mantuvo la propuesta de eliminar la “doble intimación irrazonable que se le otorgaba al fisco en el traslado del recurso en el trámite ante el Tribunal Fiscal, toda vez que el plazo original es de treinta días hábiles administrativos, que constituye una excepción en la legislación nacional y más que suficiente para que el Estado se encuentre en condiciones de contestar el reclamo”²².

14) Art. 1149, ap. 1, del C.A. (sustituido por el art. 261 de la ley 27.430): La reforma efectuada a esta norma fija en cinco días el plazo para que el Vocal instructor corra traslado al apelante de las excepciones, que hubiere opuesto la aduana, para que las conteste y ofrezca las pruebas en defensa de sus derechos. En el régimen anterior no se había fijado plazo alguno para cumplir con ese traslado, lo que hacía que muchas veces ese paso procesal se dilatará más de lo deseable²³.

<p>Art. 1149.- 1. Producida la contestación de la Administración Nacional de Aduanas, el Vocal dará traslado al apelante, por el término de Diez (10) días, de las excepciones que aquella hubiera opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas.</p> <p>2. Las excepciones que podrán oponerse como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:</p> <p>a) incompetencia; b) falta de personería; c) falta de legitimación; d) litispendencia; e) cosa juzgada; f) defecto legal; g) prescripción; h) nulidad.</p> <p>3. Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa. La resolución que así lo dispusiere será inapelable.</p> <p>4. El Vocal deberá resolver dentro de los diez (10) días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran</p>	<p>Art. 1149.- (texto actual con la reforma del art. 261 de la ley 27.430) - 1. Dentro de los cinco (5) días de producida la contestación de la Dirección General de Aduanas, el vocal dará traslado al apelante por el término de diez (10) días, de las excepciones que aquella hubiera opuesto para que las conteste y ofrezca la prueba.</p> <p>2. Las excepciones que podrán oponerse como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:</p> <p>a) incompetencia; b) falta de personería; c) falta de legitimación; d) litispendencia; e) cosa juzgada; f) defecto legal; g) prescripción; h) nulidad.</p> <p>3. Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento se resolverán con el fondo de la causa. La resolución que así lo dispusiere será inapelable.</p> <p>4. El Vocal deberá resolver dentro de los diez (10) días</p>
--	---

21. Fundamentos del Proyecto de Modificación del Código Aduanero, Agosto de 2004 (Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 213).

22. Abarca, Alfredo, *La mora en los procedimientos...*, cit., 2006, p. 7.

23. Ver el trabajo de Catalina García Vizcaino, *El Tribunal Fiscal de la Nación y la reforma tributaria de 2017*, sobre los plazos para actos procesales del Punto V.9, Revista de Derecho Tributario N° 18 (IJ-XDI-518).

opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquellas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala (<i>modif. decreto 1684/93, art. 9, inc. b</i>).	sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la producción de las pruebas que se hubieran ofrecido, en su caso. Producidas aquellas, el Vocal interviniente elevará los autos a la Sala.
--	--

15) Art. 1150 del C.A. (sustituido por el art. 262 de la ley 27.430): En este artículo también se fija un plazo, que antes no existía, para que una vez contestado el recurso y las excepciones opuestas por la aduana, si las hubiere, el Vocal eleve los autos a la Sala dentro de los 10 días, cuando se tratara de un caso de puro derecho.

Art. 1150.- (<i>texto según el decreto 1684/93, art. 9, inc. c</i>) - Una vez contestado el recurso y, las excepciones, en su caso , si no existiera prueba a producir, el Vocal elevará los autos a la Sala.	Art. 1150.- (<i>texto actual con la reforma del art. 262 de la ley 27.430</i>) - Una vez contestado el recurso y, en su caso , las excepciones, si no existiera prueba a producir, dentro de los diez (10) días , el vocal elevará los autos a la Sala.
---	--

16) Art. 1151 del C.A. (sustituido por el art. 263 de la ley 27.430): El procedimiento introducido al reformular este artículo ordena que dentro del plazo de los diez días, luego de planteada las eventuales excepciones y que éstas fueren tramitadas o se hubiere resuelto su tratamiento con el fondo de la cuestión, si aún subsistieren hechos controvertidos, se cite a las partes a una audiencia, la que deberá ser presidida por el Vocal, cuya función no podrá ser delegada.

García Vizcaíno advierte que el art. 173 de la ley 11.683 —que es la norma equivalente a este art. 1151— no impone al Vocal instructor la obligación de presidir la audiencia cuando se tratasen cuestiones de orden impositivo²⁴.

Art. 1151.- (<i>texto según el decreto 1684/93, art. 9, inc. d</i>) - Si no hubieren planteado excepciones o una vez tramitadas las mismas o resuelto su tratamiento con el fondo, subsistieran hechos controvertidos, el Vocal resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ,	Art. 1151.- (<i>texto actual con la reforma del art. 263 de la ley 27.430</i>) - Si no se hubiesen planteado excepciones o una vez que éstas hayan sido tramitadas o que se haya resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el vocal, dentro de los diez (10) días ,
--	--

proveyéndolas en su caso y fijando el plazo para su producción, que no podrá exceder de Sesenta (60) días. A pedido de cualesquiera de las partes, el Vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de Treinta (30) días. Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.

citara a las partes a una audiencia, que presidirá con carácter indelegable. Sobre esta resolución podrá plantearse recurso de reposición. En tal acto recibirá las manifestaciones de las partes con referencia a los hechos controvertidos y a la prueba propuesta. El vocal podrá interrogar a las partes acerca de los hechos y de la pertinencia y viabilidad de la prueba. Oídas las partes, fijará los hechos articulados que sean conducentes a la decisión de la controversia y dispondrá la apertura a prueba o que la causa sea resuelta como de puro derecho.

Si alguna de las partes se opusiere a la apertura a prueba, el vocal resolverá lo que sea procedente luego de escuchar a la contraparte.

Si todas las partes manifestaren que no tienen ninguna prueba a producir, o que ésta consiste únicamente en las constancias del expediente o en la documental ya agregada y no cuestionada, la causa quedará conclusa para definitiva.

Si el vocal decidiera en el acto de la audiencia que la cuestión debe ser resuelta como de puro derecho elevará los autos a la Sala dentro de los diez (10) días. Sobre la apertura a prueba o la declaración de puro derecho podrá plantearse recurso de reposición.

Esta audiencia preliminar de prueba —como función obligatoria— se aplica de modo generalizado, por lo que podría llegar provocar cierta complicación y retrasos, cuando esa situación es la que precisamente se intenta evitar.

Frente a este escenario, se han alzado algunas voces que señalan que la audiencia debería ser optativa, a criterio del Vocal instructor, y sólo para aquellos casos en los que se considere necesario y justificado. Así, no procedería fijar una audiencia cuando

24. García Vizcaíno, Catalina, *El Tribunal Fiscal... y la reforma tributaria de 2017*, cit., audiencia preliminar de prueba, punto V.10.

exista jurisprudencia asentada sobre el tema, ya sea de la Corte Suprema o de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Federal²⁵. Tampoco en los supuestos en los que se traten asuntos que surgen claramente del expediente, como es el vencimiento de una importación temporaria, etc.

Se ha afirmado también que la eficacia de dicha audiencia es muy limitada, puesto que los representantes del fisco no están autorizados a efectuar transacción alguna para dar solución a la contienda.

17) Artículo sin número agregado a continuación del art. 1151 del C.A. (incorporado por el art. 264 de la ley 27.430): Tal vez hubiera sido de buena técnica legislativa incluir este texto en el contexto general del art. 1151, y no dividirlo mediante la introducción de un artículo sin número. Práctica que no es aconsejable, pues tiende a complicar la interpretación y aplicación de las leyes.

Sin equivalencia en el Código Aduanero.	<p>Artículo sin número (incorporado a continuación del art. 1151 por el art. 264 de la ley 27.430):</p> <p>Artículo...- Si hubiese prueba a producir, el vocal resolverá dentro de los diez (10) días sobre la pertinencia y la admisibilidad de la prueba, fijando un término que no podrá exceder de sesenta (60) días para su producción. A pedido de cualesquiera de las partes, el vocal podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de treinta (30) días. Mediando acuerdo de partes la ampliación no podrá exceder del término de cuarenta y cinco (45) días.</p>
---	--

Cabe señalar que el aspecto relevante de esta norma radica en las pautas que se le impone al Vocal ins-

tructor, fijándole un plazo de diez días para resolver la pertinencia y admisibilidad de las pruebas.

18) Art. 1152 del C.A. (sustituido por el art. 265 de la ley 27.430): Se dispone en este artículo que el diligenciamiento de las pruebas correrá por cuenta de las partes o de sus representantes, sin perjuicio de la asistencia que deberá prestar el Vocal instructor para allanar los inconvenientes que pudieran suscitarse en el curso de las diligencias y, eventualmente, emplazar a aquellos que fueren remisos a prestar la colaboración necesaria.

<p>Art. 1152.- Las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes y su resultado se incorporará al proceso. El Vocal prestará su asistencia para asegurar el efecto indicado allanando los inconvenientes que se opusieren a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueren remisos en prestar colaboración.</p>	<p>Art. 1152.- (texto actual con la reforma del art. 265 de la ley 27.430) - Las diligencias de prueba se tramitarán directa y privadamente entre las partes o sus representantes y su resultado se incorporará al proceso. El vocal prestará su asistencia para asegurar el efecto indicado, allanando los inconvenientes que se opusieren a la realización de las diligencias y emplazando a quienes fueron remisos en prestar su colaboración. El vocal tendrá a ese efecto, para el caso de juzgarlo necesario, la facultad que el art. 35 de la ley 11.683 acuerda a la Administración Federal de Ingresos Públicos para hacer comparecer a las personas ante el Tribunal Fiscal de la Nación.</p>
---	--

A los efectos de poder hacer cumplir compulsivamente con la colaboración que se debe prestar, esta norma le concedió al Vocal instructor la suficiente facultad para el ejercicio de su mandato al incorporar el siguiente párrafo al final del texto original, que expresa: “*El vocal tendrá a ese efecto, para el caso de juzgarlo necesario, la facultad que el art. 35 de la ley 11.683⁽²⁶⁾ acuerda a la Admi-*

25. Basaldúa, Ricardo Xavier, *Reforma inconsulta de la ley 11.683 de Procedimientos Tributarios, del Código Aduanero y del Tribunal Fiscal de la Nación*, RC D 26/2018 – Rubinzal-Culzoni.

26. Ley 11.683, art. 35: “La Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la Administración Federal podrá:... d) *Requerir por medio del Administrador Federal y demás funcionarios especialmente autorizados para estos fines por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el auxilio inmediato de la fuerza pública cuando tropezasen con inconvenientes en el desempeño de sus funciones, cuando dicho auxilio fuera menester para hacer comparecer a los responsables y terceros o cuando fuera necesario para la ejecución de las órdenes de allanamiento. Dicho auxilio*

nistración Federal de Ingresos Públicos para hacer comparecer a las personas ante el Tribunal Fiscal de la Nación”.

Con el ordenamiento anterior, el Vocal instructor carecía de los medios coercitivos idóneos para forzar a los remisos en cumplir con el requerimiento.

19) Art. 1154 del C.A. (sustituido por el art. 266 de la ley 27.430): La sustitución efectuada por esta ley se circunscribe a la modificación de la designación del organismo aduanero en el ap. 2 de este artículo, reemplazando los vocablos “Administración Nacional de Aduanas” por “Dirección General de Aduanas”, para adecuar su denominación a lo previsto por el art. 1º del decreto 618/97.

<p>Art. 1154.- 1. Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. Deberán ser contestados por funcionario autorizado con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el Vocal si éste lo considerare necesario, salvo que se designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto.</p> <p>2. La Administración Nacional de Aduanas deberá informar sobre el contenido de las resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe.</p>	<p>Art. 1154.- (texto actual con la reforma del art. 266 de la ley 27.430) 1. Los pedidos de informes a las entidades públicas o privadas podrán ser requeridos por los representantes de las partes. Deberán ser contestados por funcionario autorizado, con aclaración de firma, el que deberá comparecer ante el vocal si éste lo considerare necesario, salvo que se designare otro funcionario especialmente autorizado a tal efecto.</p> <p>2. La Dirección General de Aduanas deberá informar sobre el contenido de las resoluciones o interpretaciones aplicadas en casos similares al que motiva el informe.</p>
--	---

20) Art. 1155 del C.A. (sustituido por el art. 267 de la ley 27.430): La reformulación de esta norma tiene por único propósito la aplicación de plazos concretos y reducidos, dentro de los cuales debe declararse la clausura del período de prueba (10 días), concretarse la elevación de los autos a la Sala (5 días), y para que ésta ponga las actuaciones a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos (5 días). A su vez, suprime el ap. 3 de este art. 1155, por carecer de aplicación práctica.

<p>Art. 1155.- 1. Vencido el término de prueba, o diligenciadas las medidas para mejor proveer que hubiere</p>	<p>Art. 1155.- (texto actual con la reforma del art. 267 de la ley 27.430) - 1. Vencido el término de prueba, o diligen-</p>
---	---

ordenado o transcurridos ciento ochenta (180) días del auto que las ordena, prorrogables una sola vez por igual plazo, el vocal instructor declarará su clausura y elevará **de inmediato** los autos a la Sala, la que **de inmediato** los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos por el término de diez (10) días o bien —cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio— convocará a audiencia para la vista de la causa (párrafo sustituido por el decreto 1684/93, art. 9, inc. e).

2. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los veinte (20) días de la elevatoria de la causa a la Sala y sólo podrá suspenderse —por única vez— por causa del Tribunal, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los Treinta (30) días posteriores a la primera.

3. Cuando no debiera producirse prueba, el Vocal elevará de inmediato los autos a la Sala respectiva.

ciadas las medidas para mejor proveer que hubiere ordenado o transcurridos ciento ochenta (180) días del auto que las ordena —prorrogables una sola vez por igual plazo— el vocal instructor, **dentro de los diez (10) días**, declarará su clausura y elevará, **dentro de los cinco (5) días**, los autos a la Sala, la que **dentro de los cinco (5) días** los pondrá a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, por el término de diez (10) días o bien —cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio— convocará a audiencia para la vista de causa.

2. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de los veinte (20) días de la elevatoria de la causa a la Sala y sólo podrá suspenderse —por única vez— por causa del **Tribunal Fiscal de la Nación**, que deberá fijar una nueva fecha de audiencia para dentro de los treinta (30) días posteriores a la primera.

21) Art. 1156 del C.A. (sustituido por el art. 268 de la ley 27.430): Se reemplaza en este artículo la designación de “Tribunal Fiscal” por “Tribunal Fiscal de la Nación” y “Administración Nacional de Aduanas” por la de “Administración Federal de Ingresos Públicos”.

Art. 1156.- Hasta el momento de dictar sentencia el **Tribunal Fiscal** podrá disponer las medidas para mejor proveer que estimare oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionará la **Administración Nacional de Aduanas** o de aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se tratare. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal Fiscal. En estos casos el plazo para dictar sentencia se ampliará en Treinta (30) días.

Art. 1156.- (texto actual con la reforma del art. 268 de la ley 27.430) Hasta el momento de dictar sentencia el **Tribunal Fiscal de la Nación** podrá disponer las medidas para mejor proveer que estimare oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionará la **Administración Federal de Ingresos Públicos** o de aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se tratare. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal Fiscal de la Nación. En estos casos el plazo para dictar sentencia se ampliará en treinta (30) días.

deberá acordarse sin demora, bajo la exclusiva responsabilidad del funcionario que lo haya requerido, y, en su defecto, el funcionario o empleado policial responsable de la negativa u omisión incurrirá en la pena establecida por el Código Penal”.

En el caso de la denominación del Tribunal Fiscal parece acertada la reforma, pues tiende a determinar con mayor precisión el órgano jurisdiccional al cual se refiere. Este mismo criterio debió adoptarse con respecto a los demás artículos (1158, 1160, etc.), aprovechando la modificación de sus textos.

La sustitución del nombre “Administración Nacional de Aduanas” (denominación de la actual Dirección General de Aduanas), por “Administración Federal de Ingresos Públicos” concuerda con lo previsto por el art. 177 de la ley 11.683⁽²⁷⁾ y unifica el organismo que proporcionará los funcionarios que prestarán colaboración al Tribunal Fiscal.

22) Art. 1158 del C.A. (sustituido por el art. 269 de la ley 27.430): Aquí se incluye un nuevo párrafo al final del ap. 1, que expresa: “*La elevación de la causa a la Sala respectiva deberá efectuarse dentro de los diez (10) días de haber concluido las etapas señaladas en el párrafo anterior*”, es decir que también en este caso se introduce el plazo de 10 días para cumplir con el trámite de elevación de la causa a la Sala que corresponda. La finalidad de este plazo es impedir que se produzcan demoras excesivas en esa instancia del proceso.

Art. 1158.- Cuando no debiere producirse prueba o hubiere vencido el plazo para alegar o se hubiere celebrado la audiencia para la vista de la causa, el Tribunal Fiscal pasará los autos para dictar sentencia.
La Sala efectuara el llamado de autos dentro de los cinco (5) o diez (10) días de que estos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los casos previstos por los arts. 1149, 1150 ó 1155, respectivamente, computándose los términos establecidos por el art. 1167 a partir de quedar firme el llamado (*Párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. f).*

Art. 1158.- (*texto actual con la reforma del art. 269 de la ley 27.430*) Cuando no debiere producirse prueba o hubiere vencido el plazo para alegar o se hubiere celebrado la audiencia para la vista de la causa, el Tribunal Fiscal pasará los autos para dictar sentencia. **La elevación de la causa a la Sala respectiva deberá efectuarse dentro de los diez (10) días de haber concluido las etapas señaladas en el párrafo anterior.** La Sala efectuará el llamado de autos dentro de los cinco (5) o diez (10) días de que éstos hayan sido elevados por el vocal instructor o de haber quedado en estado de dictar sentencia, según se trate de los casos previstos por los arts. 1149, 1150 o 1155, respectivamente, computándose los términos establecidos por el art. 1167 a partir de quedar firme el llamado.

23) Art. 1159 del C.A. (sustituido por el art. 270 de la ley 27.430): En el supuesto de existir retardo por parte del Administrador en el dictado de la resolución definitiva en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, este art. 1159 autoriza al recurrente a solicitar al Tribunal Fiscal de la Nación que se avoque al conocimiento de la cuestión.

En tal caso, al producirse la habilitación de la instancia del Tribunal Fiscal, el Administrador pierde su competencia originaria y ésta es asumida por aquel Tribunal.

Art. 1159.- (*texto según el decreto 1684/93, art. 9, inc. g*): En el caso de recurso de apelación por retardo en el dictado de la resolución definitiva del administrador en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, el apelante deberá pedir que el Tribunal Fiscal de la Nación se avoque al conocimiento del asunto, en cuyo caso, una vez producida la habilitación de la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, el administrador perderá competencia para entender en el asunto. **En estos supuestos se seguirá el procedimiento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas.** A los efectos de la habilitación de la instancia el vocal instructor, dentro del quinto día de recibidos los autos, librará oficio a la **Administración Nacional de Aduanas** para que, en el término de diez (10) días remita las actuaciones administrativas correspondientes a la causa; agregadas las mismas el vocal instructor se expedirá sobre su procedencia dentro del término de diez (10) días. La resolución que deniegue la habilitación de instancia será apelable en el término de cinco (5) días mediante recurso fundado y, sin más sustanciación, se elevará la causa, den-

Art. 1159.- (*texto actual con la reforma del art. 270 de la ley 27.430*) - En el caso de recurso de apelación por retardo en el dictado de la resolución definitiva del administrador en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, el apelante deberá pedir que el Tribunal Fiscal de la Nación se avoque al conocimiento del asunto, en cuyo caso, una vez producida la habilitación de la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, el administrador perderá competencia para entender en el asunto. A los efectos de la habilitación de la instancia el vocal instructor, dentro del quinto día de recibidos los autos, librará oficio a la **Dirección General de Aduanas** para que, en el término de diez (10) días, remita las actuaciones administrativas correspondientes a la causa; agregadas ellas, el vocal instructor se expedirá sobre su procedencia dentro del término de diez (10) días. La resolución que deniegue la habilitación de instancia será apelable en el término de cinco (5) días mediante recurso fundado y, sin más sustanciación, se elevará la causa, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas, a la **Cámara Nacional**. Una vez habilitada la instancia se seguirá el procedi-

27. Ley 11.683, art. 177: Medidas para Mejor Proveer - “Hasta el momento de dictar sentencia podrá el Tribunal Fiscal de la Nación disponer las medidas para mejor proveer que estime oportunas, incluso medidas periciales por intermedio de funcionarios que le proporcionarán la Administración Federal de Ingresos Públicos o aquellos organismos nacionales competentes en la materia de que se trate. Tales funcionarios actuarán bajo la exclusiva dependencia del Tribunal Fiscal de la Nación...”.

tro de las cuarenta y ocho (48) horas, a la Cámara Federal. Una vez habilitada la instancia se seguirá el procedimiento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas.	miento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas.
--	---

Esta norma suprime del texto anterior el párrafo que decía: “En estos supuestos se seguirá el procedimiento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas”, evitando la duplicidad con el último párrafo del mismo artículo. Asimismo, sustituye los vocablos “*Cámara Federal*” por “*Cámara Nacional*”.

24) Art. 1160 del C.A. (sustituido por el art. 271 de la ley 27.430): Mediante el agregado de un párrafo al final del presente artículo se determinó que, en forma obligatoria, el recurrente debe peticionar el pronto despacho de la cuestión pendiente con carácter previo a la interposición del recurso de amparo ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

La solicitud deberá efectuarse ante la misma autoridad administrativa que haya incurrido en la demora excesiva para resolver los trámites o diligencias que se encontraren a cargo del servicio aduanero.

Art. 1160.- La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal mediante recurso de amparo de sus derechos.	Art. 1160.- (texto actual con la reforma del art. 271 de la ley 27.430) - La persona individual o colectiva perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del servicio aduanero podrá ocurrir ante el Tribunal Fiscal mediante recurso de amparo de sus derechos. El recurrente deberá, previamente, haber interpuesto pedido de pronto despacho ante la autoridad administrativa y haber transcurrido un plazo de quince (15) días sin que se hubiere resuelto su trámite.
--	--

El párrafo agregado a este artículo —que regula el recurso de amparo— le concede, a partir de la ley que comentamos, un plazo de quince días al funcionario remiso para que cumpla con los deberes a su cargo. Recién después de transcurrido ese plazo quedará expedita la vía del recuso de amparo ante el Tribunal Fiscal.

25) Art. 1161, ap. 1, del C.A. (sustituido por el art. 272 de la ley 27.430): Se sustituyó el ap. 1 de este art. 1161 a los fines de evitar que el Tribunal Fiscal tenga que requerir al servicio aduanero que informe sobre el motivo de la demora (como decía el texto anterior), sino que —de juzgarlo procedente— la consulta será dirigida directamente al Administrador Federal de Ingresos Públicos, que es el organismo superior y del cual depende la Dirección General de Aduanas.

Art. 1161.- 1. El Tribunal Fiscal, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso requerirá del Administrador Nacional de Aduanas que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. 2. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo podrá el Tribunal Fiscal resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estimare suficiente. 3. El vocal instructor deberá sustanciar los trámites previstos en el primer párrafo del presente artículo dentro de los tres (3) días de recibidos los autos, debiendo el secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél. Cumplimentados los mismos, elevará inmediatamente los autos a la Sala, la que procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de la elevatoria, que se notificara a las partes (párrafo agregado por el decreto 1684/93, art. 9, inc. h). 4. Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los cinco (5) días de haber sido elevados los autos por el vocal instructor, o de que la causa haya quedado en estado, en su caso (párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. h).	Art. 1161.- (texto actual con la reforma del art. 272 de la ley 27.430) - 1. El Tribunal Fiscal, si lo juzgare procedente en atención a la naturaleza del caso, requerirá del Administrador Federal de Ingresos Públicos que dentro de breve plazo informe sobre la causa de la demora imputada y forma de hacerla cesar. 2. Contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo podrá el Tribunal Fiscal resolver lo que corresponda para garantizar el ejercicio del derecho afectado, ordenando en su caso la realización del trámite administrativo o liberando de él al particular mediante el requerimiento de la garantía que estimare suficiente. 3. El vocal instructor deberá sustanciar los trámites previstos en el primer párrafo del presente artículo dentro de los tres (3) días de recibidos los autos, debiendo el secretario dejar constancia de su recepción y dando cuenta inmediata a aquél. Cumplimentados los mismos, elevará inmediatamente los autos a la Sala, la que procederá al dictado de las medidas para mejor proveer que estime oportunas dentro de las cuarenta y ocho (48) horas de la elevatoria, que se notificara a las partes. 4. Las resoluciones sobre la cuestión serán dictadas prescindiendo del llamamiento de autos y dentro de los cinco (5) días de haber sido elevados los autos por el vocal instructor, o de que la causa haya quedado en estado, en su caso.
--	---

Esta medida parece razonable, puesto que el recurrente ya habría solicitado el pronto despacho previsto por el art. 1160, *in fine*, sin obtener un resultado favorable. Resultaría ocioso reiterar la petición ante el mismo funcionario, aun cuando esta vez el pedido provenga del Tribunal Fiscal y no del recurrente.

26) Art. 1163 del C.A. (sustituido por el art. 273 de la ley 27.430): El texto original del Código Aduanero había adoptado el principio general instaurado por el art. 68 del CPCCN, que establece: “*La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiese solicitado. Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad*”.

Luego, la reforma introducida por el decreto 1684/93 restringió en materia aduanera las facultades que tenía el juez de eximir total o parcialmente a la parte vencida del pago de los gastos de la contraria, al disponer que: “*La parte vencida en el juicio deberá, sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria...*”.

Esto implicó que el Tribunal Fiscal se viera impedido de ejercer esa facultad²⁸, por ejemplo, en el caso de considerar pertinente la imposición de costas por su orden. Sin embargo, no ocurrió lo mismo con respecto a las cuestiones debatidas por las Salas impositivas.

Se ha dicho con motivo de la reforma introducida por el decreto 1684/93, donde “sin excepción alguna” obligaba a la parte vencida a pagar todos los gastos de la contraria), que esa postura se trató de un “error conceptual basado en el intento de impedir la proliferación de los recursos infundados ante el Tribunal y en la benignidad de éste en la aplicación de las costas. Pero no se ha advertido que el instituto de la exención total o parcial de las costas obedece a un principio que está vigente en todos los ordenamientos procesales (art. 68, párr. 2º, CPCCN) como una fórmula de equidad para el tratamiento del perdedor que se haya creído con real derecho de litigar, o cuando en el transcurso del proceso se haya modificado la legislación o mutado la jurisprudencia sobre el tema”²⁹.

No obstante, aunque se declaró la inconstitucionalidad de la reforma efectuada por el decreto 1684/93⁽³⁰⁾, esa restricción continuó imponiéndose en la instancia del Tribunal Fiscal³¹.

28. “El art. 7 del decreto 1684/93 sustituye el último párrafo del art. 166 de la ley 11.683, disponiendo que, sin excepciones, la parte vencida en el pleito debe pagar todos los gastos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado” (CNACAF, Sala III, 16/03/95, “*La Necochea Quequén SA [TF 6785-I] c/ANA*”).

“El art. 1163 del C.A. es la norma espejo del art. 166 de la ley 11.683 (t.o. 1998): Las situaciones jurídicas que se debaten en el juicio contencioso administrativo emanan de las decisiones administrativas dictadas previamente a la intervención judicial. Es la administración la que al dictar dichos autos crea una situación concreta, situación que, posteriormente, se somete a esta instancia al impugnar su legitimidad (Sala III, del 07/03/85, ‘*Celia SA c/Dir. Nac. Vialidad*’)” (CNACAF, Sala IV, 26/03/96, “*De Caro y Russo SA c/DGI*”, causa 6406/94).

29. Abarca, Alfredo, y Sumcheski, Ana, *Procedimientos...*, cit., 2017, p. 336 y 337.

30. “El art. 9, inc. i), del decreto 1684/93, en cuanto suprimió la disposición del Código Aduanero (art. 1163) que permitía al Tribunal Fiscal de la Nación eximir total o parcialmente de pagar los gastos causídicos y costas de la contraria al litigante vencido, resulta inaplicable al caso, por contrariar el art. 67, inc. 28, de la CN (texto anterior a la reforma de 1994; art. 75, inc. 32, del texto actual)” (CNACAF, Sala II, 05/06/97, “*Productos Sudamericanos SA [TF 7075-A] c/ANA*”, consid. 11º), causa 3216/95).

“El art. 1163 del C.A. dispone que el Tribunal Fiscal ‘podrá eximir total o parcialmente al litigante vencido siempre que encontrare mérito para ello’. Por su parte, el decreto 1684/93, entre otras modificaciones, ha sustituido el artículo mencionado por el siguiente: ‘La parte vencida en el juicio, deberá sin excepción alguna, pagar todos los gastos casuísticos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiera solicitado’. Esta Sala *in re* ‘*Productos Sudamericanos SA (TF 7075-A) c/ANA*’ del 5/6/97 ha establecido que el decreto 1684/93, ‘en cuanto suprimió la disposición del Código Aduanero (art. 1163) que permitía al Tribunal Fiscal de la Nación eximir total o parcialmente de pagar los gastos casuísticos y costas a la contraria al litigante vencido, resulta inaplicable al caso, por contrariar el art. 67, inc. 28, de la CN (texto anterior a la reforma de 1994; art. 75, inc. 32, del texto actual), interpretación que se ajusta al caso bajo análisis, por los argumentos en él expuestos y citados por la sancionada en su contestación de agravios. Ahora bien, cuando la cuestión ha sido objeto de una decisión plenaria de las Salas con competencia aduanera (plenario ‘YPF’ de fecha 23/08/95, citada en el mismo resolutorio recurrido), se justifica el apartamiento del a quo del principio de la derrota, en tanto en virtud de aquél pudo válidamente la actora considerar que gozaba de su derecho verosímil para litigar” (CNACAF, Sala II, 02/02/2000, “*Swift Armour SA Argentina c/DGA*”, LL 2000-C, 152, DJ 2000-2, 405).

31. “La ley 26.044 mantuvo el criterio de la ley 25.239, que había modificado el art. 184 de la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) al facultar a eximir de las costas al litigante vencido. Sin embargo, tal facultad no se extendió a la competencia aduanera de este Tribunal, al no haberse modificado o derogado, ni expresa ni implícitamente el art. 1163 del C.A. En las facultades a que

Lo mismo ocurrió en el ámbito de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal que, pese a la declaración de inconstitucionalidad antes mencionada, mantuvo el criterio sustentado por el art. 1163 del C.A. en su nueva redacción, al no apartarse del principio que impuso las costas al vencido en materia aduanera³².

Esta oportuna modificación devuelve al juez de la causa la potestad de eximir de las costas al litigante vencido, pues suprime la expresión “sin excepción alguna” y agrega a la redacción del nuevo art. 1163 el siguiente texto: “Sin embargo, la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición”.

Se entiende que cuando el juez adopte esa decisión deberá fundar la sentencia, justificando las razones que lo inducen a hacer uso de esa facultad, a fin de evitar que se produzca la nulidad de la eximición efectuada.

Adicionalmente, esta ley 27.430 añade un párrafo al final del art. 1163 para sentar el criterio a

adoptarse en el supuesto que el Tribunal Fiscal “re-califique la conducta o reduzca la sanción a aplicar”, en cuyo caso las costas se impondrán por el orden causado, excepto cuando por “la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación”.

Art. 1163.- (modificado por decreto 1684/93, art. 9) - La parte vencida en el juicio deberá, **sin excepción alguna**, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rijan en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes, así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes.

Art. 1163.- (texto actual con la reforma del art. 273 de la ley 27.430) - La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. **Sin embargo, la Sala respectiva podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición.**

A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rijan en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes.

hace referencia el art. 1140 del C.A. no considero que se encuentre comprendida la de eximir total o parcialmente de las costas en los procesos que se tramitan ante la competencia aduanera de este Organismo Jurisdiccional” (TFN, Sala E, 09/02/09, “De Giacomo, Juan C.”, expte. 18.916-A., acum. “Carbochlor S.A. (Ex Sol Petróleo S.A.)”, expte. 18.942-A).

32. A fin de resolver la queja de la actora acerca del modo en que fueron impuestas las costas, la Cámara adujo que “la cuestión se rige por el art. 1163 del C.A. que, puntualmente dispone que: ‘la parte vencida en el juicio deberá sin excepción alguna, pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado’. Frente a ello, cabe destacar que el citado artículo encontraba su similar en el art. 184 de la Ley de Procedimientos Tributarios. El que fue modificado por el art. 18 de la ley 25.239, por lo que ha modificado las facultades otorgadas al Tribunal Fiscal en cuanto a la imposición de costas en cuestiones tributarias, pero ello no comporta incidencia alguna sobre las cuestiones aduaneras (confr. esta Sala, *in re* ‘Piazza Hermanos SA’, del 14/11/2005). Pues, por un lado, no puede dejar de advertirse que si el legislador hubiera tenido la intención de unificar el régimen de costas para ambos casos, hubiera efectuado igual modificación al Código Aduanero. Por el contrario, mediante la ley 25.239 resolvió mantener lo dispuesto por el art. 1163 para dichas cuestiones y modificar únicamente el art. 184 de la ley 11.683; decisión que se vio consolidada con el dictado de la ley 26.044. En este sentido, cabe recordar que la inconsecuencia o la falta de previsión jamás se supone en el legislador y por esto se reconoce como principio inconcusos que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (CSJN, Fallos: 330:304, ‘Organización Veraz S.A.’, del 06/03/07)...debe advertirse que el Código Aduanero en su Secc. XIV: Procedimientos, Tit. III: Recursos, Cap. III regula, en forma expresa y específica, el Procedimiento a seguirse en el sector aduanero del TFN (esta Cámara, Sala II, ‘API SAIC c/DGA’, 08/10/02). En consecuencia, ante una norma específica que regula el caso, no resulta admisible recurrir a normas análogas, máxime considerando que regulan casos distintos (confr. Sala IV, ‘Nestlé Argentina SA’, 9/12/03; Sala V, ‘Alta Plástica SA’, 21/03/05). Como resultado de todo lo expuesto, y ante la existencia de una norma que prohíbe distribuir las costas en el orden causado, cuya legitimidad no ha sido cuestionada en esta litis, no puede sino concluirse que el art. 1163 resulta ineludiblemente aplicable al caso de autos (esta Sala, ‘Propel SA (TF 14.080-A y acum.) c/DGA’ (CNACAF, Sala III, 06/06/13, “YPF SA [TF 21002-A] c/DGA s/aduana”). Con igual criterio: CNACAF, Sala III, 26/02/13, “Expofrut SA c/DGA”, AR/JUR/975/2013; y CNACAF, Sala V, 21/03/13, “Aceitera G. Deheza SA [TF 21.138-A] c/DGA”, AR/JUR/17667/2013.

Se dijo que “no se advierte que, en casos como el de autos, el Código Aduanero faculte al Tribunal Fiscal de la Nación para eximir total o parcialmente al litigante vencido de pagar los gastos causídicos y costas de la contraria; a diferencia de la ley de procedimiento tributario, que sí autoriza a dicho organismo a conceder tal exención en materia impositiva (confr. esta Sala, *in re* ‘Dasiel S.A. (TF 15.429-A) c/DGA’, sentencia del 12/02/04; Sala II, *in re* ‘Api SAIC c/DGA’, sentencia del 08/10/02; Sala V, *in re* ‘Bio Sidus SA (TF 22.403-A) c/DGA’, sentencia del 18/12/08; entre muchos otros)” (CNACAF, Sala IV, 01/10/13, “Madersama SA c/DGA”, causa 37445/2013).

	<p>Cuando en función de las facultades que otorga el art. 1143, el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique la conducta o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación.</p>
--	---

De este modo, el art. 1163 del C.A. se vuelve a equiparar a lo previsto por el art. 184, párrs. 5° y 6°, de la ley 11.683, que es la norma espejo en materia de costas, y a los principios generales del Código Procesal Civil y Comercial (art. 68).

27) Art. 1166 del C.A. (sustituido por el art. 274 de la ley 27.430): En el apartado 1 de esta norma se fija el plazo de 10 días para que el Tribunal Fiscal, en el caso de no practicar por sí mismo la liquidación de los tributos y accesorios ni fijar el importe de la multa, ordene a la Dirección General de Aduanas que lo haga, conforme a las directivas que le impondrá y a las que deberá atenerse el servicio aduanero. Este plazo de 10 días no existía en la legislación anterior.

A su vez, en el apartado 2 también se agrega el plazo de 5 días para que el Tribunal Fiscal corra traslado a las partes de la liquidación practicada. Antes tampoco había un plazo definido para ordenar ese traslado, por lo que el término dentro del cual se llevaba a cabo esta tarea quedaba librado a posibilidad material del Tribunal.

<p>Art. 1166.- 1. El Tribunal Fiscal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, deberá dar las bases precisas para ello, ordenando a la Administración Nacional de Aduanas que practique</p>	<p>Art. 1166.- (texto actual con la reforma del art. 274 de la ley 27.430) 1. El Tribunal Fiscal de la Nación podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa o, si lo estimare conveniente, dar las bases precisas para ello, ordenan-</p>
--	--

la liquidación en el plazo de Treinta (30) días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente.

2. De la liquidación practicada por las partes se dará traslado por Cinco (5) días, vencidos los cuales el Tribunal Fiscal resolverá dentro de los Diez (10) días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince (15) días, debiendo fundarse el recurso en el acto de su interposición.

3. Cuando el Tribunal Fiscal encontrare que la apelación es evidentemente maliciosa, podrá disponer que sin perjuicio del interés del art. 794 se liquide otro igual hasta el momento de la sentencia, que podrá aumentar en un Ciento por ciento (100%) (ap. 3 agregado por ley 25.239, art. 19, inc. 6).

do dentro de los diez (10) días a la Dirección General de Aduanas que practique la liquidación en el plazo de treinta (30) días prorrogables por igual plazo y una sola vez, bajo apercibimiento de practicarla el recurrente.

2. Dentro de los cinco (5) días se dará traslado de la liquidación practicada por las partes, por un plazo de cinco (5) días. Vencido este plazo o una vez recibida la contestación, el Tribunal Fiscal de la Nación resolverá dentro de los diez (10) días. Esta resolución será apelable en el plazo de quince (15) días debiendo fundarse el recurso al interponerse.

3. Cuando el Tribunal Fiscal de la Nación encontrare que la apelación es evidentemente maliciosa, podrá disponer que, sin perjuicio del interés del art. 794, se liquide otro igual hasta el momento de la sentencia, que podrá aumentar en un ciento por ciento (100%).

En su momento se había sugerido suprimir de esta norma el enunciado “si lo estimare conveniente” y disponer que “en todos los casos el mencionado tribunal debería hacer la liquidación y, excepcionalmente, en los supuestos de extrema complejidad, recurrir a la repartición aduanera para que la practique”³³. Para que esta tarea pueda llevarse a cabo es indispensable la creación de una dependencia específica dentro del propio Tribunal Fiscal, por lo que no sería viable a menos que se modificara su estructura.

Su finalidad es evitar dilaciones y suprimir los plazos adicionales que demanda la liquidación a cargo del servicio aduanero.

28) Art. 1167, último párrafo, del C.A. (sustituido por el art. 275 de la ley 27.430): La modificación de este párrafo obedece a la necesidad de adecuar su texto a los cambios efectuados en el articulado de la ley 11.683³⁴. A tal efecto, se sustituye

33. Abarca, Alfredo, y Sumcheski, Ana, *Procedimientos Aduanero...*, 2017, p. 347.

34. Ley 11.683, art. 148 – Remoción: “Los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación sólo podrán ser removidos previa decisión de un

el “art. 134” por el “art. 148” y se menciona expresamente la ley a la que pertenece el citado artículo, que antes no estaba identificada.

Art. 1167.- Salvo lo dispuesto en el art. 1156, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes plazos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:

- a) cuando resolviere excepciones, tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: quince (15) días;
- b) cuando se tratare de la sentencia definitiva y no se hubiera producido prueba: treinta (30) días;
- c) cuando se tratare de la sentencia definitiva y hubiera mediado producción de prueba en la instancia: sesenta (60) días.

Las causas serán decididas con arreglo a las pautas establecidas por el art. 34, inciso 2, del Código de Procedimientos en Materia Civil y Comercial de la Nación, dando preferencia a los recursos de amparo (*Párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. j*).

La intervención necesaria de vocales subrogantes determinará la elevación al doble de los plazos previstos. Cuando se produjere la inobservancia de los plazos previstos, la Sala interviniente deberá llevar dicha circunstancia a conocimiento de la Presidencia en todos los casos, con especificación de los hechos que le hayan motivado, la que deberá proceder al relevamiento de todos los

Art. 1167.- (*texto actual con la reforma del art. 275 de la ley 27.430*) - Salvo lo dispuesto en el art. 1156, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes plazos, contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:

- a) cuando resolviere excepciones, tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: quince (15) días;
- b) cuando se tratare de la sentencia definitiva y no se hubiera producido prueba: treinta (30) días;
- c) cuando se tratare de la sentencia definitiva y hubiera mediado producción de prueba en la instancia: sesenta (60) días.

Las causas serán decididas con arreglo a las pautas establecidas por el art. 34, inciso 2, del Código de Procedimientos en Materia Civil y Comercial de la Nación, dando preferencia a los recursos de amparo.

La intervención necesaria de vocales subrogantes determinará la elevación al doble de los plazos previstos. Cuando se produjere la inobservancia de los plazos previstos, la Sala interviniente deberá llevar dicha circunstancia a conocimiento de la Presidencia en todos los casos, con especificación de los hechos que le hayan motivado, la que deberá proceder

incumplimientos registrados, para la adopción de las medidas que correspondan (*Párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. j*).

Si los incumplimientos se reiteraran en más de diez (10) oportunidades o en más de cinco (5) producidas en un año, el presidente deberá, indefectiblemente, formular la acusación a que se refiere el primer párrafo del **art. 134** en relación a los vocales responsables de dichos incumplimientos (*Párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. j*).

al relevamiento de todos los incumplimientos registrados, para la adopción de las medidas que correspondan.

Si los incumplimientos se reiteraran en más de diez (10) oportunidades o en más de cinco (5) producidas en un año, el Presidente deberá, indefectiblemente, formular la acusación a que se refiere el primer párrafo del **art. 148 de la ley 11.683** en relación con los vocales responsables de dichos incumplimientos.

29) Art. 1171 del C.A. (sustituido por el art. 276 de la ley 27.430): A los fines de la apelación de las decisiones del Tribunal Fiscal de la Nación, la ley 27.430 reemplaza en el primer párrafo de esta norma a los vocablos “Cámara Federal” por “Cámara”.

Asimismo, se inserta un segundo párrafo a este artículo en el que se indica que: “*Será competente la Cámara en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del Tribunal Fiscal de la Nación, según sea donde se ha radicado la causa*”.

Art. 1171.- Las partes podrán interponer recurso de apelación para ante la **Cámara Federal** dentro de los Treinta (30) días de notificárseles la sentencia del Tribunal Fiscal. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los quince (15) días de quedar firme. El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recur-

Art. 1171.- (*texto actual con la reforma del art. 276 de la ley 27.430*) Las partes podrán interponer recurso de apelación ante la **Cámara** dentro de los treinta (30) días de notificárseles la sentencia del Tribunal Fiscal. No interpuesto el recurso, la sentencia pasará en autoridad de cosa juzgada y deberá cumplirse dentro de los quince (15) días de quedar firme.

jurado presidido por el Procurador del Tesoro de la Nación e integrado por cuatro (4) miembros abogados, nombrados por un plazo de cinco (5) años por el Poder Ejecutivo nacional. (Párrafo sustituido por art. 229 de la ley 27.430).

Al menos seis (6) meses antes del vencimiento de cada mandato o dentro de los quince (15) días de producirse una vacancia por otra causal, el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal propondrá una lista de tres (3) candidatos por cada vacante en el jurado. Los postulantes deberán tener más de diez (10) años de ejercicio en la profesión y acreditar idoneidad y competencia en materia tributaria o aduanera. El Poder Ejecutivo nacional elegirá a los miembros del jurado de esa lista. En caso de no existir propuesta, nombrará a profesionales idóneos que cumplan con esos requisitos. (Párrafo sustituido por art. 229 de la ley 27.430).

La causa se formará obligatoriamente si existe acusación del Poder Ejecutivo nacional o del Presidente del Tribunal Fiscal y sólo por decisión del jurado si la acusación tuviera cualquier otro origen. El jurado dictará normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido trámite en la causa. (Párrafo sustituido por art. 229 de la ley 27.430).

Son causas de remoción: a) mal desempeño de sus funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse en los casos previstos en el artículo 150 no lo hubiere hecho.

Las funciones de los miembros del jurado serán “ad-honorem”.

<p>sos de amparo será de cinco (5) días (<i>párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9</i>).</p>	<p>Será competente la Cámara en cuya jurisdicción funcione la sede o la delegación permanente o móvil del Tribunal Fiscal de la Nación, según sea donde se ha radicado la causa. El plazo para apelar las sentencias recaídas en los recursos de amparo será de diez (10) días.</p>
---	---

Esta reforma es congruente con la redacción del nuevo art. 145 de la ley 11.683⁽³⁵⁾, que deja abierta la posibilidad de recurrir ante la Cámara que funcione en la jurisdicción de la sede o delegación –permanente o móvil– del Tribunal Fiscal de la Nación.

A su vez, en el último párrafo se extiende el plazo de 5 a 10 días para apelar las decisiones adoptadas por el Tribunal en los recursos de amparo. Este plazo originariamente era de 30 días y fue reducido a 5 días por el art. 9 del DNU 1684/93.

30) Art. 1173, ap. 1, del C.A. (sustituido por el art. 277 de la ley 27.430): La modificación de este ap. 1 es al sólo efecto de sustituir los vocablos “*Cámara Federal*” por “*Cámara*”, de modo coincidente con párrafo segundo del art. 1171.

<p>Art. 1173.- 1. El escrito de apelación se limitará a la mera interposición del recurso. Dentro de los Quince (15) días siguientes a la fecha de su presentación el apelante expresará agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal, el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por escrito en el mismo término, vencido el cual, hubiere o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara Federal sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes. 2. En el caso en que la sentencia no contuviere liquidación del impuesto y accesorios que mandare pagar al contribuyente, el plazo para expresar agra-</p>	<p>Art. 1173.- (<i>texto según el art. 277 de la ley 27.430</i>) - 1. El escrito de apelación se limitará a la mera interposición del recurso. Dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de su presentación el apelante expresará agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal, el que dará traslado a la otra parte para que la conteste por escrito en el mismo término, vencido el cual, hubiere o no contestación, se elevarán los autos a la Cámara sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes. 2. En el caso en que la sentencia no contuviere liquidación del impuesto y accesorios que mandare pagar al contribu-</p>
--	--

<p>vios se contará desde la fecha de notificación de la resolución que aprobare la liquidación. 3. La apelación contra las sentencias recaídas en los recursos de amparo deberá fundarse juntamente con la interposición del recurso y se dará traslado de la misma a la otra parte para que la conteste por escrito dentro del término de cinco (5) días, vencido el cual, haya o no contestación, se elevaran los autos a la Cámara, sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes (<i>párrafo agregado por decreto 1684/93, art. 9, inc. m</i>).</p>	<p>yente, el plazo para expresar agravios se contará desde la fecha de notificación de la resolución que aprobare la liquidación. 3. La apelación contra las sentencias recaídas en los recursos de amparo deberá fundarse juntamente con la interposición del recurso y se dará traslado de la misma a la otra parte para que la conteste por escrito dentro del término de cinco (5) días, vencido el cual, haya o no contestación, se elevaran los autos a la Cámara, sin más sustanciación, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes.</p>
--	--

31) Artículo sin número (incorporado al Código Aduanero por el art. 278 de la ley 27.430): Al final del Título VIII de la citada ley 27.430 se agregó el art. 278, cuya disposición exime del pago de tributos a las mercaderías sin libre circulación en el territorio aduanero que se cargare con destino a rancho de los buques cruceros.

<p>Sin equivalencia en el texto anterior del Código Aduanero</p>	<p>Art. 278.- La carga en un buque crucero de mercadería que careciere de libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de abordaje o suministros, procedente de un depósito sometido a control aduanero, quedará exenta del pago de los tributos que gravaren su importación o su exportación para consumo.</p>
--	---

Sin embargo, la ley no especifica su ubicación en el contexto del Código Aduanero.

Por lo tanto, para comprender su posición en el articulado general de ese ordenamiento es necesario recurrir a los antecedentes que fundamentan el origen esta norma.

Al respecto, cabe recordar que en su oportunidad se había solicitado la sustitución del art. 514

35. Ley 11.683, art. 145 (texto ley 27.430): “*El Tribunal Fiscal de la Nación tendrá su sede principal en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pero podrá actuar, constituirse y sesionar mediante delegaciones fijas en el interior de la República Argentina. El Poder Ejecutivo nacional establecerá dichas sedes con un criterio regional.*

El Tribunal Fiscal de la Nación podrá asimismo actuar, constituirse y sesionar en cualquier lugar de la República mediante delegaciones móviles que funcionen en los lugares y en los períodos del año que establezca su reglamentación”.

del C.A., de modo concordante con lo regulado por este art. 278, pero con el siguiente texto: “*Art. 514.- Salvo disposición especial en contrario, la carga en un medio de transporte nacional o extranjero de mercadería que careciera de libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministro, procedente de depósito sometido al control aduanero, no estará sujeta a la imposición de los tributos que gravaren la importación o la exportación para consumo, con excepción de las tasas retributivas de servicios*”³⁶.

Es evidente que no se ha analizado esta propuesta en su total dimensión, pues de lo contrario se habría incluido todos los supuestos del art. 514, hoy vigente, y no sólo el aspecto residual previsto por el art. 278 de la ley 27.430, que sólo beneficia a los buques cruceros.

Por ello entendemos que, dentro de la estructura general del Código Aduanero, esta norma debería estar ubicada como un artículo sin número a continuación del art. 514.

En tal sentido, se había señalado que: “De la lectura de los arts. 513 y 514 se desprende que el primero de ellos se refiere a mercadería que tiene libre circulación en el territorio aduanero, mientras que en el art. 514 se hace referencia a mercadería extranjera que no ha obtenido la nacionalización y que se encuentra sometida al régimen de depósito aduanero.

En este último supuesto el reembarco de la mercadería no debería, en principio, estar sujeto al pago de derechos de importación, pues a su respecto no se habría producido el hecho gravado por la importación para consumo, siendo aplicable lo dispuesto en el art. 289; y tampoco serían de aplicación los derechos de exportación en virtud de lo dispuesto en el art. 290.

En otras palabras, el art. 514 viene a gravar con derechos de importación un supuesto que naturalmente no estaría alcanzado por ese tributo, por lo que en este caso la regla de la no aplicación de derechos de aduana es la más coincidente con el curso ordinario de las cosas.

Si bien la norma actual tiene por finalidad generar un costo adicional para la mercadería extranjera destinada a rancho, a fin de favorecer la utilización de mercadería nacional, ello tropieza con las siguientes inconsecuencias: 1º) se estaría alentando el aprovisionamiento de los medios de transporte en puertos extranjeros, con lo cual se impide la generación de ganancia por parte del vendedor sometido a la jurisdicción tributaria nacional; 2º) puede tratarse de mercadería que carece de producción nacional, pese a lo cual se la encarecería mediante un costo fiscal que no tendría razón de ser; y 3º) la mercadería nacional destinada a rancho esta igualmente sometida a los beneficios propios de la exportación, tal como surge del art. 513, lo que le daría una ventaja competitiva³⁷.

III.- Conclusión

Como podrá apreciarse, surge de los artículos comentados que una parte sustancial del “Proyecto de Reforma del Código Aduanero” del 2004 fue re-ceptada por el Título VIII de la ley 27.430.

El referido Proyecto fue objeto de pleno consenso en el ámbito del sector privado, por lo que su recepción legislativa fue largamente esperada para agilizar tanto el funcionamiento del sistema operativo como el desarrollo del procedimiento aduanero y ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

No obstante lo satisfactorio de estos cambios parciales, un ordenamiento tan complejo, como es el Código Aduanero, requiere de una reforma más ordenada e integral, y no de modo aislado en el contexto de una norma destinada particularmente a regular otra materia, como la ley 27.430.

A esta altura resulta indispensable *aggiornar* el Código Aduanero, para adecuarlo a las circunstancias reinantes y subsanar las incoherencias y lagunas que los múltiples parches fueron dejando en su articulado, desde su dictado en 1981, quebrando la armonía de su estructura. Por ello, se justifica encarar esa tarea a la luz de un trabajo serio y ordenado, con la efectiva participación y colaboración de profesionales especializados en materia aduanera.

36. Proyecto de Modificación del Código Aduanero, propuesto en Agosto de 2004 por el grupo de trabajo... cit., (Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 229 y 230).

37. Fundamentos del Proyecto de Modificación del Código Aduanero, propuesto en Agosto de 2004 por el grupo de trabajo..., cit., Revista de Estudios Aduaneros N° 16, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2003/2004, p. 193.

