

LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS. ALGUNAS REFORMAS NECESARIAS

POR JUAN PATRICIO COTTER Y MATEO MC CORMACK

SUMARIO

1. Consideraciones preliminares
2. La declaración aduanera
3. El régimen de garantía
4. El instituto de la prescripción
5. El recurso de apelación por retardo
6. El límite monetario para habilitar la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación
7. La competencia del Tribunal Fiscal y el procedimiento de ejecución
8. La competencia del Tribunal Fiscal y las medidas cautelares
9. La competencia del Tribunal Fiscal y la declaración de inconstitucionalidad
10. La capacidad revisora de la Cámara Federal
11. Consideraciones Finales

1. Consideraciones preliminares

Los administrados tienen derecho a que sus controversias aduaneras sean dirimidas en el marco de los procedimientos administrativos establecidos al efecto, con pleno respeto de los preceptos derivados de la garantía del debido proceso.

Esta tutela legal ha encontrado serias dificultades en relación con la celeridad, eficacia y razonabilidad de los plazos de sustanciación que debe primar en los procedimientos. En efecto, si bien los plazos establecidos en el Código Aduanero pueden parecer adecuados y acotados, en términos generales, no se cumplen.

La garantía de celeridad de justicia está contemplada en la Convención Americana de Derechos

Humanos¹, al imponer que el juzgamiento debe ser efectuado en un tiempo razonable, y también se encuentra tutelada en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos², en tanto dispone que el juzgamiento debe realizarse en plazos razonables.

Por otra parte, desde antiguo la Corte Suprema ha considerado que la rápida y eficaz decisión judicial integra la garantía del debido proceso, apoyando tal construcción sobre el mandato pre ambular de “afianzar la justicia”, conjugado con la presunción de inocencia³, el régimen republicano de gobierno⁴ y los mandatos implícitos de la Constitución⁵.

Incluso, más recientemente, también ha señalado que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho

1. Convención Americana de Derechos Humanos, art. 7°, inc. 5°, y art. 8°, inc. 1°).
 2. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 9, inc. 3°).
 3. C. Nac. art. 18
 4. C. Nac. art. 5°.
 5. Corte Sup., 1960, “Gottschalk, Josefina”, Fallos 246:86.

al debido proceso⁶ y con el principio de juzgamiento en plazo razonable tutelado por la Convención Americana de Derechos Humanos⁷.

De manera que hay consenso, por mandato constitucional y de acuerdo a la mejor doctrina de la Corte, en que los procesos administrativos —en este caso, aduaneros— deben ser resueltos en tiempos razonables. De lo contrario, se vulneraría la garantía del debido proceso.

En relación a la “duración razonable”, la regla general debe ser la adecuación del procedimiento a los plazos legales establecidos, en el caso en el Código Aduanero. Es claro que el funcionario competente debe ser el primer obligado al cumplimiento de la ley y, por lo tanto, al cumplimiento de las obligaciones que emergen de su competencia, en los plazos reglados para su desarrollo. La excepción puede ser la dilación por causas justificadas, pero de ninguna manera la mora puede ser la regla.

Sin perjuicio de lo antes señalado, resulta relativamente común interpretar que los plazos administrativos en los sumarios administrativos tienen carácter meramente ordenatorios del procedimiento, de modo tal que su incumplimiento no suele acarrear consecuencia alguna⁸.

Consideramos que la doctrina del fallo merece una revisión, visto que es claro que los órganos administrativos deben observar una conducta diligente en la tramitación del procedimiento y, en su caso, los jueces podrán verificar si se ha respetado el estándar del plazo razonable.

En este sentido, resulta interesante destacar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha seguido un test de razonabilidad para establecer si se había respetado esta garantía de celeridad. Y en este análisis, no ha considerado los plazos legales, sino más bien se ha inclinado por el análisis concreto de tres factores: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades competentes.

Treacy⁹ destaca que este test fue primeramente elaborado por la Corte Europea de Derechos Humanos, que ha precisado que debían tomarse en cuenta la complejidad de las cuestiones fácticas o legales que plantea el caso. Además, observó que sólo las demoras imputables al Estado son las que justifican considerar que se violó el principio del juzgamiento en un plazo razonable.

Este test de razonabilidad del plazo en la sustanciación de los procedimientos ha sido considerado para los procedimientos administrativos por la Corte Suprema en el referido caso *Losicer*, llegando a la conclusión que había mediado mora en la tramitación del sumario por parte de las autoridades administrativas, al comprobar la existencia de prolongados lapsos de inactividad administrativa, comprometiéndose de este modo la garantía del debido proceso.

Cabe advertir, señala Treacy, que posiblemente el hecho de que la Corte acudiera a este test se debiera a que las normas sobre prescripción que contenían la ley aplicable permitían que el procedimiento sumarial pudiera extenderse por un período prolongado, sin incurrir en una violación legal. De este modo, sin cuestionar la interpretación que se había hecho de las causales interruptivas del período de prescripción previstas en la ley, la Corte ha exigido que el procedimiento se desarrolle hasta su conclusión en un plazo razonable. Dicha directriz, destaca el autor, tiene un fin ejemplificador frente a la morosidad administrativa.

Consecuentemente, corresponde tener presente que el principio de celeridad en las tramitaciones administrativas, ha adquirido rango constitucional para los procedimientos administrativos, con la Convención Americana de Derechos Humanos y su recepción jurisprudencial por parte de la Corte Europea de Derecho Humanos, la Corte Iberoamericana de Derechos Humanos y también la Corte Suprema argentina.

6. C. Nac. art. 18.

7. Corte Sup., 2012, “*Losicer, Jorge Alberto*”, Fallos 335:1126. En el mismo sentido, Corte Sup., 2011, “*Bossi y García S.A.*”, Fallos 334:1264.

8. C. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala 4°, 07/04/09, “*Butlow, Daniel*”.

9. Treacy, Guillermo, “Los principios supranacionales de Derechos Humanos”, en *AAVV Procedimiento Administrativo*, t. I, Directores Pozo Gowland, Halperin, Aguilar Valdez, Lima y Canosa, La Ley, Buenos Aires, 2012, p. 880.

En términos generales podemos afirmar que los plazos de resolución de los procedimientos aduaneros no están en condiciones de superar el test de razonabilidad utilizado para medir los plazos de la Administración por la Corte Europea de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Suprema argentina.

Conforme destacara el Grupo de Trabajo para el Proyecto de Modificación del Código Aduanero, integrado por representantes de la Cámara Argentina de Comercio, el Centro de Despachantes de Aduanas, la Cámara de Exportadores, la Cámara de Importadores y el Instituto Argentino de Estudio Aduaneros¹⁰, la mora en las actuaciones aduaneras ha dado lugar a diversos proyectos de reforma legislativa con el fin de evitarla. Todos han fracasado y el sistema adoptado por el Código, fijando plazos para el cumplimiento de los actos procesales, ha sido sistemáticamente ignorado.

En este sentido, consideramos oportuno volver a instalar el debate sobre la necesaria revisión de algunos aspectos del procedimiento aduanero que pueden mejorarse, con miras a una mayor celeridad en el trámite. El rango supra legal de los Acuerdos Internacionales que obligan al Poder Judicial y, en cuanto interesa, a la Administración en su actuación jurisdiccional, a la resolución de las controversias en plazos razonables, nos obliga a revisar el marco legal aplicable¹¹.

Resulta oportuno aclarar que además de referir propuestas que hacen a los procedimientos propiamente dichos, también hemos presentado sugerencias que si bien no se vinculan a los procedimientos, o pretenden evitarlos (ej., declaración aduanera consultiva) o en su caso, limitar sus costos (ej., garantías).

Por otra parte, cabe señalar que no hemos incluido en el presente trabajo las reformas de los procedimientos aduaneros establecidas mediante la

ley 27.430, pues ya se han incorporado al Código Aduanero, ni pretende el presente formular un juicio de valor sobre estas últimas.

2. La declaración aduanera

La declaración aduanera constituye una declaración escrita, formulada ante la Aduana por quien tiene la disponibilidad jurídica de la mercadería, a efectos de someter la misma al control aduanero. Sin esta previa declaración escrita, la mercadería no puede ingresar o egresar —de manera regular— al o del territorio aduanero.

Esta declaración aduanera debe ser veraz y exacta y corresponde al declarante individualizar la totalidad de los elementos necesarios que deben ser tenidos en cuenta por el servicio aduanero para la correcta clasificación y valoración de la mercadería, así como para ejercer debidamente todas las funciones de control que se encuentran a su cargo.

La implementación del Sistema Informático María (actualmente, Sistema Informático Malvina), constituyó un avance tecnológico de singular importancia en orden a la declaración previa y al control aduanero. En relación al tema aquí tratado, importó el desplazamiento de la declaración de las solicitudes de destinación aduaneras a través de un medio que, si bien consistía en formularios normalizados, permitía la libre inserción de leyendas tendientes a la efectivización de una descripción completa y precisa de las calidades de los bienes presentados a despacho, por un sistema informático de declaración rígido que, entre otras cosas, no admite la incorporación de textos que no sean los de la glosa de la posición arancelaria, que son valuados por el propio sistema en función del código arancelario¹².

Desde la implementación del sistema de declaración informático, no existe una verdadera declara-

10. Proyecto de Modificación del Código Aduanero Argentino propuesto por el Grupo de Trabajo integrado por representantes de la Cámara Argentina de Comercio, Cámara de Importadores, Cámara de Exportadores, Centro de Despachantes de Aduana e Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. Agosto de 2004. Publicado en la Revista de Estudios Aduaneros, N° 16, ps. 167/241.

11. Aclaramos que muchas de las ideas que aquí se presentan han sido debatidas con anterioridad y propuestas por el Grupo de Trabajo para la modificación del Código Aduanero de 2004, a cuyo trabajo final nos hemos referido, y otras han encontrado su espacio en las diversas Jornadas de Derecho Aduanero realizadas por la AAEF.

12. Menéndez, Francisco, "El sistema informático maría y las declaraciones inexactas", Revista de Estudios Aduaneros, N° 14, p. 97.

ción detallada. De allí que la veracidad y exactitud de la declaración se refiere, no ya a la declaración detallada de las características fundamentales de la mercadería, sino a la posición arancelaria elegida por el declarante.

Por lo tanto, consideramos que la reforma a los arts. 234 y 332 del C.A.¹³ y la incorporación de la declaración con intervención aduanera resulta sumamente positiva. Es una medida adecuada para situaciones especiales en las cuales los administrados tengan dudas en torno a la declaración o incluso para supuestos en los cuales no tienen dudas, pero advierten que las dudas podrán estar del lado del servicio aduanero. Permite alertar al fisco en torno a las particularidades de la operación para que éste ejerza su función de contralor, a la vez que permite al administrado que el análisis de la cuestión se aleje del campo infraccional.

El Código Aduanero fue redactado y sancionado en vigencia de la declaración comprometida manual. La recepción legal de la declaración informática resulta necesaria y la adopción de un sistema consultivo y participativo entre el sector privado y el sector público, para aquellos supuestos excepcionales en los cuales el declarante tiene dudas en relación a la declaración comprometida y la determinación del régimen tributario o de restricciones aplicable a una importación o exportación, es claramente un elemento que merece ser destacado.

El sistema informático encriptado y cerrado es una realidad ineludible y claramente ventajosa para el sector público y también para el sector privado. Generar un sistema consultivo y participativo excepcional para situaciones excepcionales es necesario y ventajoso también para el sector público y para el sector privado.

Decimos que es necesario para el sector público por cuanto permite controlar de manera eficaz las operaciones sensibles en las cuales el declarante tiene dudas fundadas. Es una suerte de voz de alerta formulada por el administrado, un control selectivo direccionado por el particular, que anticipa que, en torno al control de una operación, pueden existir

diferencias interpretativas entre el fisco y el sector privado en lo relativo a la determinación del régimen tributario o de restricciones aplicable. Por su parte, es necesario y ventajoso para el sector privado, porque genera un marco normativo adecuado para los casos en los cuales existan dudas en torno a la declaración, eliminando la contingencia infraccional.

Sin embargo, los años transcurridos desde la vigencia de la reforma legal evidencian que ha tenido poca o nula aplicación. Y consideramos que ello obedece al esquema cerrado y encriptado que ha tenido su reglamentación. En nuestra opinión, la reglamentación¹⁴ ha restringido de manera alarmante el campo de aplicación de la reforma. Ha tenido una interpretación literal e incluso restrictiva de la norma, sin tener en cuenta los fines que la inspiraron.

La ley considera la aplicación del régimen de declaración con participación del servicio aduanero en aquellos casos en los cuales “*el sistema de codificación no llegara a contemplar ciertos datos relativos a la descripción de la mercadería o a las circunstancias concernientes a la operación*”. La norma considera su aplicación en todos los casos en los cuales el sistema de codificación no tenga en cuenta aspectos relativos a la descripción o las circunstancias vinculadas a la operación, esto es justamente todas las cuestiones vinculadas a la mercadería o a la operación en general, no previstas en la codificación.

La reglamentación, por su parte, ha circunscripto su aplicación para los casos en los cuales la duda se encuentre relacionada con la elección de alguna de las ventanas informáticas antes definidas en el sistema informático. La reglamentación y la nota modelo determinada en su anexo requieren la indicación de los elementos de codificación que merecen dudas, cuando la ley permite su aplicación a todos los casos de dudas, con independencia de la codificación antes definida. Justamente la falta de codificación es claramente un motivo que generará más dificultades de interpretación que la existencia de codificación.

13. Establecida mediante la ley 25.986

14. RG AFIP 2127/2006

En nuestra opinión, esta limitación o restricción no resulta adecuada, visto que la ley justamente persigue por objeto generar un esquema de declaración con intervención aduanera para todos los casos en los cuales el esquema de declaración codificada impida al administrado formular una declaración total y suficientemente abarcativa de los detalles de la mercadería o circunstancias de la operación que permitan al fisco ejercer debidamente sus funciones de control, en orden a la determinación del régimen tributario o de restricciones aplicable. Por todo lo expuesto, consideramos que la reglamentación merece una revisión¹⁵.

3. El régimen de garantía

La Aduana debe controlar el tráfico internacional de mercaderías y, en el marco de tal importante misión, los funcionarios a cargo del control tienen facultades para detener la carga, si consideraran que existe alguna irregularidad o diferencia de criterio con la determinación de los tributos aplicables con motivo de la operación.

En estos casos, corresponde equilibrar el derecho de la administración aduanera sobre la mercadería, a efectos de tutelar debidamente la renta fiscal, con el derecho de los administrados de disponer libremente su mercadería.

A ese efecto, las legislaciones aduaneras han establecido la posibilidad de liberar esas cargas bajo el régimen de garantías. Es claro que, para que estas detenciones preventivas no resulten violatorias de los principios del GATT y del derecho de acceso a justicia, no deben ser excesivamente onerosas y su instrumentación debe ser realizada en un plazo acotado. Lo contrario supone un avasallamiento de los derechos de los administrados, a la vez que atenta contra la facilitación del comercio.

En nuestro país, el Código Aduanero ha establecido un régimen de garantía que permite liberar las cargas, tutelando de manera adecuada la renta fiscal. Allí se ha previsto expresamente: a) los supues-

tos en los cuales el servicio aduanero puede exigir garantía, con la enumeración taxativa prevista en el Código; b) los importes máximos de la garantía exigible en cada caso; y c) las formas que deben adoptar las garantías, de modo que no se impida el uso de aquellas que ofrecen mayor facilidad y menor costo al administrado.

De manera que es claro, conforme a nuestra legislación, que, en los casos de denuncias formuladas al arribo de mercaderías, por la presunta comisión de una infracción aduanera, el funcionario denunciante tiene potestad para interdictar la carga y el administrado podrá solicitar su liberación bajo el régimen de garantía.

Como vimos, el Código detalla expresamente los diversos tipos de garantías, cualquiera de las cuales puede ser utilizada por el importador, siempre que el importe y la solvencia fueren suficientes. Es claro que el importe queda determinado en cada caso especialmente autorizado para librar la mercadería bajo el régimen de garantía y la solvencia estará acreditada a partir de la convalidación del propio servicio aduanero de una empresa para actuar como garante de una operación aduanera.

Consecuentemente, correspondería la aceptación de cualquier tipo de garantía autorizada en el Código Aduanero, en la medida que el importe sea el adecuado y la empresa que otorga la garantía sea de aquellas antes habilitadas por la Aduana. De manera que el administrado, de acuerdo a la letra de la ley, debería poder elegir el tipo de garantía (dineraria, aval bancario o póliza de caución, por nombrar las más comunes), siempre que la misma se emitiera por el importe exigido por la Aduana y, además, por una empresa antes habilitada por ésta, según su tipo.

Sin perjuicio de lo antes señalado, como luego veremos, cabe tener presente que la reglamentación ha establecido los tipos de garantía autorizados para cada operación aduanera y en tal detalle, la reglamentación no había previsto el seguro de caución para los sumarios aduaneros¹⁶.

15. Cotter, Juan Patricio "La declaración con intervención del servicio aduanero", AAEF III Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Errepar, 2010.

16. Cotter, Juan Patricio, "Un cambio que merece destacarse en el régimen de garantías aduaneras", Revista Guía Práctica de Comercio

Sin embargo, corresponde destacar que esta Administración ha incluido al seguro de caución, como uno de los medios de garantía admitidos para utilizar en los casos de sumarios contenciosos. En efecto, la Superintendencia de Seguros de la Nación¹⁷, autorizó a las entidades aseguradoras, que operan en el seguro de caución, a prestar garantías aduaneras para liberar mercaderías detenidas en procedimientos sumariales aduaneros. Por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos¹⁸, modificó la resolución general de garantías, admitiendo las pólizas de caución antes referidas para garantizar sumarios aduaneros.

Estos cambios son muy importantes. De manera que la Superintendencia de Seguros, al admitir la póliza para sumarios aduaneros y luego la AFIP al reglamentar su utilización, han brindado una solución buscada desde hace décadas. A partir de ahora, controvertir una imputación aduanera dejará de ser excesivamente oneroso y los administrados podrán tener acceso a la justicia.

Sin embargo, consideramos que resulta necesaria la implementación de mejoras en los procesos de liberación de las cargas. En efecto, existen serios problemas estructurales vinculados a la liberación de las cargas bajo el régimen de garantías que se traducen en meses de demoras, con los consecuentes sobre-costos que ello genera en términos de almacenaje, sobre-estadía de contenedores, etc. e incluso estas demoras suponen, en ocasiones, un obstáculo insalvable para llegar a tiempo para la utilización de las mercaderías (como insumos en los procesos o para llegar a venta en los plazos comerciales correspondientes; y claramente, la demora cuantificada puede configurar un factor de presión que, en algún caso, puede dar lugar a alguna práctica disvaliosa (abuso de poder).

La Aduana¹⁹ procuró establecer un procedimiento ágil de liberación. Este procedimiento se inicia con la petición escrita del interesado ante el verificador. Dentro del plazo de un día hábil a partir de la recepción de la petición, el verificador debe

registrar la denuncia en el sistema Malvina, ingresar en el Sistema Informático de Trámites Aduaneros (SITA) el trámite de liberación consignando el número de destinación aduanera, el número de denuncia y el valor de la mercadería a garantizar y luego procederá a validar la información, el SITA otorgará un número de trámite y un número de Sistema de Gestión de Expediente y Actuaciones (SIGEA), enviando automáticamente una comunicación electrónica interna al juez administrativo.

Con estos elementos, el juez administrativo dispondrá de dos días hábiles administrativos para evaluar el contenido de la denuncia y aprobará o denegará la solicitud de liberación bajo el régimen de garantía. Con la aprobación, el sistema automáticamente genera la liquidación LMAN a garantizar y envía la notificación electrónica al importador/exportador y al despachante de aduana interviniente.

El interesado deberá constituir la garantía de manera electrónica y una vez afectada se informará de tal situación vía electrónica al verificador a efectos de que proceda a liberar la carga sin más.

Aplaudimos la iniciativa, pues resultaba necesaria la implementación de un procedimiento de liberación con plazos acotados concretos. Además y no menos importante, resulta un acierto que la interacción entre el área operativa de verificación y el departamento contencioso se realice vía electrónica. De ese modo se evita el tiempo que insume que el expediente físico visite diversas oficinas, mesas de entradas y edificios.

Sin embargo, es claro que el proceso merece ciertos ajustes, visto que existen algunos inconvenientes en su implementación que generan demoras que exceden largamente los plazos previstos.

Por lo pronto, los problemas aparecen con el cumplimiento de los trámites establecidos en los plazos previstos; además también existen algunas dificultades en la interacción entre el área operativa y el área contenciosa. Ello nos obliga a señalar que, tal vez, hubiera sido un acierto que fuera el propio

Exterior N° 330, marzo 2017, y "Las garantías aduaneras y los sumarios contenciosos", La Ley, N° 62, Marzo 2017

17. Resolución 40.307 (B.O. 21/02/17).

18. Resolución General AFIP 4013-E (B.O. 17/03/17).

19. Instrucción (DI PNPA) 32/17.

verificador denunciante quien tuviera facultades para liberar las cargas. Es claro que quien tiene potestad para interdicar una mercadería, también debería tenerla para liberarla, previa constitución de garantía. Entendemos que este esquema facilitaría el procedimiento.

Aclaremos que lo aquí propuesto no es novedoso. En efecto, la cuestión fue tratada en profundidad por Cotter Moine²⁰ en el Segundo Congreso de Derecho Aduanero, realizado en Buenos Aires en junio de 1995, oportunidad en la que propuso como ponencia que se arbitraran las medidas necesarias para que los pedidos de libramiento de mercadería bajo el régimen de garantías, fueran resueltos con carácter de urgente, con el establecimiento de un plazo breve y acotado de dos días y en cabeza del área denunciante.

4. El instituto de la prescripción

Las acciones judiciales, tanto penales como de cualquier otra índole, deben ser planteadas dentro del plazo que, a tal efecto, establece la ley. Vencido dicho plazo, se extingue la acción y, en principio, no puede ser válidamente promovida en lo sucesivo. El fundamento de la garantía de la prescripción reside en el principio de seguridad jurídica. Los derechos de las personas no pueden estar, indefinidamente, en el marco de un estado de incertidumbre²¹.

Es un instrumento limitador del poder punitivo propio del Estado de Derecho, dado que el efecto perjudicial del ejercicio del poder penal sobre la dignidad de las personas debe ser reducido mediante la aplicación de un límite temporal²². Jescheck entiende que carece de sentido tanto el esfuerzo preventivo general que produce una conducta como el fin resocializador, si la sentencia es extemporánea²³.

La acción para imponer penas aduaneras se extingue también por la prescripción. La materia aduanera también merece certidumbre; no resultaría saludable que las conductas de los administrados pudieran estar ilimitadamente expuestas, con la posibilidad, por parte del servicio aduanero, de instar una acción por la comisión de una infracción aduanera cometida hace mucho tiempo.

El plazo de prescripción determinado en el Código Aduanero es de cinco años y comienza a computarse desde el 1° de enero del año siguiente al de la comisión de la infracción o, en caso de no poder precisarse la fecha de comisión, a partir del momento de su constatación.

Este plazo probablemente resultara razonable en el momento de redacción del Código Aduanero (1981), pero consideramos que aparece como demasiado extenso para estas épocas. De manera que entendemos que merece ser revisado y tal vez un plazo de prescripción adecuado resulte el de tres años²⁴. Los tiempos han cambiado y la celeridad que demanda el mundo actual no es la misma que la de treinta y siete años atrás.

Por otra parte, hay que revisar también cuestiones que hacen a la interrupción y suspensión de la prescripción. En efecto, la prescripción se interrumpe o suspende con el dictado de determinados actos administrativos. Por ejemplo, se interrumpe con el auto de apertura del sumario, momento a partir del cual el funcionario competente para entender en el mismo dispone nuevamente de un plazo de cinco años para dictar resolución administrativa²⁵. La resolución de condena vuelve a suprimir el tiempo transcurrido.

Nótese que la norma establece que la prescripción se interrumpe con el dictado del auto de apertura del sumario y con la resolución de éste, no exigiendo expresamente la notificación de tales actos administrativos.

20. Cotter Moine, Juan P., "Libramiento de mercadería bajo el régimen de garantía", Ponencia N° 18, presentada en *II Congreso de Derecho Aduanero*, realizado en Buenos Aires, Centro Cultural San Martín, los días 31 de mayo y 1 y 2 de junio de 1995, publicadas en el cuadernillo editado por los organizadores del Congreso.

21. Badeni, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, t. II, 2° ed., La ley, Buenos Aires, 2006, ps. 1128/1129.

22. Binder, Alberto, *Justicia penal y estado de derecho*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1993, ps. 127/131.

23. Jescheck, Hans Henrich, *Tratado de Derecho Penal. Parte general*, t. II, Bosch, Barcelona, 1981, p. 1238.

24. El plazo de 3 años ha sido considerado por ejemplo en Francia. Colombia, por su parte, se inclina por un plazo de 4 años, al igual que la legislación del Perú. También tienen contemplado un plazo de 5 años las legislaciones de Uruguay y México.

25. Corte Sup., 22/02/1994, "Parquerama SA", P. 407 XXIV.

Sobre el particular se han generado no pocos inconvenientes en los supuestos en los cuales tanto el auto de apertura del sumario como su resolución administrativa definitiva no son notificados o son notificados transcurrido un tiempo que supera lo razonable y, obviamente, el plazo de cinco años establecido para la prescripción.

Se ha debatido, entonces, si para que la resolución de apertura del sumario o la resolución condenatoria tengan efectos interruptivos de la prescripción, debe además ser notificada al administrado antes del vencimiento del plazo de cinco años.

Una lectura literal de la norma podría indicar que no resulta necesaria la notificación, visto que en el Código Aduanero no se lo exige expresamente y, sobre todo, teniendo en cuenta que no corresponde suponer el error del legislador²⁶.

Sin embargo, una lectura de la disposición integrada con el resto del ordenamiento legal aplicable nos lleva a pensar que el fallo aduanero produce sus efectos solamente luego de que sea notificado. Ello es así, visto que la LNPA²⁷ establece que, para que un acto administrativo de alcance individual — como es el fallo aduanero — tuviere eficacia, debe ser notificado al administrado. Asimismo, el decreto reglamentario de la LNPA²⁸, establece que el acto administrativo debe ser notificado dentro del plazo de cinco días siguientes del acto objeto de notificación.

Consecuentemente, siguiendo este razonamiento, un fallo aduanero que no fuera notificado dentro de este plazo de cinco días, no adquiere eficacia y, por lo tanto, no puede actuar como un acto interruptivo de la prescripción.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal estableció como doctrina legal la siguiente: “*De acuerdo a la legislación aduanera, interrumpe el plazo de pres-*

cripción el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria, sin que para ello se requiera su previa notificación”²⁹. Posteriormente, esta doctrina fue convalidada por la Corte Suprema³⁰ al revocar un pronunciamiento de la Cámara Federal de Rosario que había dejado sin efecto las sanciones impuestas a una importadora, por prescripción de la acción penal. En el caso, se analizó el instituto de la prescripción previsto y el auto de apertura del sumario³¹.

Se resolvió también en este caso que el acto interruptivo es el auto de apertura del sumario y no su notificación. El Tribunal Superior consideró que, visto que el Código Aduanero no estableció el requisito de la notificación y dado que no se puede presumir la imprevisión de legislador, no corresponde considerar que el auto de apertura del sumario había perdido eficacia por su falta de notificación oportuna. En el caso, el auto de apertura del sumario no había sido notificado y el administrado tomó conocimiento de la investigación cuando le fue notificada la providencia de corrida de la vista para la defensa³².

Cabe también destacar la opinión de la Procuración en la causa *Bossi y García*³³, en donde se sostuvo que la fecha de la notificación del acto — en el caso, vencido el plazo de prescripción — no obsta a su validez, sino que, en todo caso, con relación a sus efectos propios. De allí que el acto administrativo sólo puede producir sus efectos propios a partir de la notificación al interesado y la falta de notificación dentro del plazo de prescripción para que la sanción sea aplicada, no causa la anulación del acto en tanto no hace a su validez sino a su eficacia.

Es importante tener presente que la doctrina legal establecida por la Cámara y posteriormente ratificada por la Corte Suprema puede generar situaciones disvaliosas. Vislumbramos en este caso una doctrina sustentada en fallos técnicamente co-

26. Corte Sup., 1949, “Bergamino, Juan”, Fallos 213:405.

27. LNPA, art. 11.

28. Decreto 1759, art. 40.

29. C. Nac. Cont. Adm. Fed., en pleno, 23/09/2003, “Hughes Tool SA v. DGA”.

30. Corte Sup., 2009, “Wonderland SRL”, Fallos 332:1109.

31. C. Ad. art. 937, inc. a).

32. C. Ad. art. 1101.

33. Procuración del Tesoro, Dictámen del 29/08/2008, “Bossi García v. DGA”, causa TF 5932-A.

rectos, pero que se han limitado al análisis literal de las normas, sin observar su real entendimiento con el resto del ordenamiento jurídico y, además, la intención del legislador.

En efecto, la intención del legislador al aprobar el Código Aduanero, fue indudablemente poner un coto a los plazos, en orden a los principios de defensa en juicio y seguridad jurídica. La doctrina comentada genera situaciones claramente disvaliosas, dado que, en su consecuencia, los procedimientos podrán prolongarse de manera alarmante. De hecho, ello es lo que muchas veces ocurre.

En función de lo antes expuesto y visto que en muchos supuestos la providencia de apertura de sumario no es notificada al administrado, y que la notificación de providencia de vista se prolonga también por tiempo indefinido e incluso la resolución de condena se dilata por plazos que exceden lo razonable, propiciamos una modificación de la disposición contenida en el Código, en el sentido de que se determine expresamente que estas disposiciones deben ser notificadas al administrado, en los plazos previstos por la LNPA, para tener plenos efectos y así interrumpir la prescripción.

O incluso, podría reformularse la norma de manera que el acto interruptivo de la prescripción no fuere la resolución sino su notificación al administrado. De esta manera, se evitarán dilaciones innecesarias que aumentan, a su vez, los tiempos de tramitación de los sumarios administrativos.

5. El recurso de apelación por retardo

La justicia federal tendrá competencia para conocer en las demandas por retardo en el dictado de la resolución definitiva en el procedimiento para las infracciones y el de repetición y el Tribunal Fiscal de la Nación conocerá en los recursos por retardo

en el dictado de la resolución definitiva en esos mismos procedimientos, con el agregado del procedimiento de impugnación.

La apelación por retardo es un remedio procesal establecido en favor de los administrados, que se encuentran facultados para utilizarlo en los supuestos de manifiesta demora en el dictado de resolución definitiva en los procedimientos de repetición, impugnación y para las infracciones.

En estos recursos, el administrado le solicita al Tribunal Fiscal o Juez que se avoque al conocimiento de la controversia sin necesidad de petición previa al administrador. Admitida la procedencia formal del recurso o de la demanda, la Aduana pierde competencia para resolver el litigio³⁴. En este supuesto, se seguirá el procedimiento establecido para la apelación de las resoluciones definitivas o de las demandas contenciosas³⁵.

Resulta un remedio procesal adecuado para los casos de demora manifiesta. En estos casos la Aduana pierde competencia a favor del Tribunal Fiscal de la Nación. Sin embargo no ha tenido la gravitación perseguida por el legislador y es probable que ello obedezca a la interpretación restringida que la jurisprudencia ha tenido en relación a su procedencia.

En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha considerado que el pedido de avocación al Tribunal resulta procedente cuando la mora del organismo aduanero se produce en el dictado de la resolución y no cuando el expediente se encuentra en otra fase del procedimiento³⁶.

El retardo usualmente se produce en la tramitación del expediente administrativo y no en el dictado de la resolución. En consecuencia, esta interpretación literal de la norma contenida en el Código que habilita la apelación por retardo, prácticamente ha vaciado de contenido esta vía recursiva.

34. Abarca, Alfredo, *Procedimientos Aduaneros*, Ed. Universidad, 1993, ps. 253 y 270

35. La jurisprudencia ha sido conteste en lo que respecta a la habilitación de la instancia del Tribunal Fiscal, en los supuestos de apelación por retardo interpuestos frente a una excesiva demora en el dictado de resolución definitiva. Por citar algunos casos, Trib. Fiscal Nac., Sala G, 19/11/87, "*Cía. General de Exportación*"; 02/12/87, "*Ledesma SA*"; 10/12/87, "*Genaro y Andrés de Stefano*", y Cam. Nac. Cont. Adm., Sala 3°, 26/02/87, "*Wobron SAIC*"; todos ellos publicados en *Jurisprudencia Aduanera*, Tomo II, p. 192/193, Ed. Guía Práctica. Más recientemente Trib. Fiscal Nación, Sala E, 29/03/04 "*Distribuidora Cuminis SA*".

36. Cam. Nac. Cont. Adm., Sala 3°, 26/04/88, "*Volkswagen Argentina S.A.*".

Por lo tanto, consideramos pertinente revisar esta disposición de manera que también quede habilitada la apelación por retardo en la sustanciación de los procedimientos. Además, también correspondería analizar la determinación de un plazo objetivo de mora que habilite el recurso, de manera que la cuestión no resulte subjetiva.

6. El límite monetario para habilitar la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación

En materia de competencia, el Código ha limitado el acceso a la justicia federal y al Tribunal Fiscal de la Nación en tanto sólo permite que los interesados accedan cuando sus pretensiones superen los \$ 2.000³⁷ o los \$ 2.500³⁸, según su caso, importes que en el 2012 se han elevado a \$ 25.000³⁹. Indudablemente, la norma pretende evitar la sobrecarga administrativa del Tribunal Fiscal con causas de escasa valía económica.

Sin embargo, la Corte Suprema, en la causa *Casa Enrique Schuster SA*⁴⁰ se ha pronunciado en contra de esta disposición, en cuanto impide el control judicial y, por tanto, resulta una norma contraria a la garantía de defensa en juicio tutelada en la Constitución Nacional. Comentando este pronunciamiento, Bidart Campos ha señalado que la Corte ha juzgado que multas de monto inferior no permiten sustraer al Poder Judicial su competencia de revisión y control sobre la resolución administrativa que las impone⁴¹.

Esta doctrina producida cuando el límite para apelar era de \$ 2.500 resulta aun más justificada con la reforma legal que elevó el mínimo para apelar a \$ 25.000. Por lo tanto, estimamos apropiado revisar esta disposición legal, sobre todo considerando las disposiciones del Pacto de San José de Costa Rica.

7. La competencia del Tribunal Fiscal y el procedimiento de ejecución

La legislación aduanera prevé que, en el procedimiento de ejecución en sede judicial, deberán intervenir, en la Capital Federal, los jueces nacionales en lo contencioso administrativo federal y, en el interior del país, los jueces federales, dentro de sus respectivas competencias territoriales⁴².

Es bien sabido que la gran mayoría de las causas que concluyen con una condena que impone una multa por la comisión de una infracción aduanera o con el rechazo de una impugnación o de una repetición, se dirimen en el Tribunal Fiscal de la Nación.

Pues bien, esos pleitos concluyen con el dictado de la sentencia del Tribunal; la que podrá ser apelada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, eventualmente, ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Como consecuencia de estos fallos, los administrados pueden estar obligados a pagar multas y/o tributos. La Administración, por su parte, puede estar obligada a restituir importes que percibiera indebidamente. Cualquiera de ambas partes, a su vez, podrán estar compelidas a hacerse cargo de las costas del juicio, que integra, lógicamente, los honorarios de los letrados que intervienen representando y patrocinando a cada una de las partes.

Muchas veces, el cumplimiento de estas sentencias genera algunas controversias. Puede ocurrir, por ejemplo, que el fisco se demore en la acreditación de los fondos percibidos indebidamente o que pretenda el cobro de sumas que, a criterio del administrado, no se ajusten a los parámetros de la sentencias. Puede ocurrir, también, que el administrado vea dificultado el camino para cancelar las multas y tributos impuestos en las sentencias judiciales y que ello se demore en el tiempo. Puede, incluso, que

37. C. Ad. art. 1024.

38. C. Ad. art. 1025.

39. Ley 26.784, art. 76.

40. Corte Sup., 1987, "Casa Enrique Schuster SAIC", Fallos 310:2159.

41. Bidart Campos, Germán, "Multas Aduaneras de monto inferior que no admiten revisión judicial: Inconstitucionalidad de la ausencia de control", ED 127-281.

42. C. Ad. art. 1024

existan problemas en el cobro y/o pago de los honorarios regulados para una y otra parte.⁴³

Esto, lo hemos dicho, ha generado no pocas controversias y no hacen más que dilatar el cumplimiento de las sentencias, generándole problemas, no solo al sector privado, sino también al sector público, ya que, como lo dijéramos, muchas veces, el trámite de pago se torna ciertamente dificultoso⁴⁴.

El sector privado, entonces, en varias ocasiones, ha recurrido al Tribunal Fiscal para que le comunique a la Aduana el pago de la multa y los tributos o que la intime al pronto pago de las acreencias reconocidas o le comunique el depósito de los honorarios o la intime a incluir los intereses que la Ley de Aranceles prevé o que determine los intereses que en definitiva deben calcularse (fundamentalmente porque existe cierta rispidez en cuanto a que si los intereses resarcitorios previstos en el art. 794 del C.A. deben calcularse sobre un capital en dólares o en pesos, sin perjuicio del capital propiamente dicho que, según la Ley 23.905 y la interpretación que la Corte Suprema efectuó sobre aquélla, se calcula en dólares).

Y frente a estos pedidos, el usualmente Tribunal Fiscal señala que no es órgano ejecutor de sus sentencias y que, por lo tanto, se encuentra impedido de proceder de ese modo; decisión que obedece, entendemos, a la limitación prevista en el art. 1024 del C.A. que reprodujéramos al principio de este capítulo.

Si bien a nuestro entender, este artículo se refiere a la ejecución fiscal promovida por el fisco, su existencia evidentemente ocasiona el rechazo sistemático de cualquier petición posterior a la sentencia.

En este línea, cuadra señalar que algunas salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han señalado que

“si bien es cierto que el Código Aduanero no le asigna al Tribunal Fiscal potestades para la ejecución de sus sentencias, ya que el art. 1024 establece que, por principio, para decidir en los procesos de ejecución, tiene competencia exclusiva el fuero federal, no es menos cierto que también reconocer que éste ‘conserva sus atribuciones para que se agote el procedimiento liquidatorio como una consecuencia necesaria de la sentencia que dicte y para así habilitar la ejecución...’⁴⁵.

Vemos necesario, entonces, incorporar un artículo que expresamente le permita al Tribunal Fiscal expedirse respecto de ciertas cuestiones posteriores que permitan el pronto cumplimiento de las sentencias dictadas bajo su órbita, en línea con la doctrina de la Cámara Federal.

8. La competencia del Tribunal Fiscal y las medidas cautelares

El Código Aduanero establece los supuestos en los cuales corresponderá conocer y decidir al Tribunal Fiscal de la Nación. Expresamente determinó que el tribunal intervendrá en los siguientes casos: a) apelación contra las resoluciones del administrador en los procedimientos de impugnación, b) apelación contra las resoluciones del administrador en los procedimientos para las infracciones, c) apelación contra las resoluciones del administrador en los procedimientos de repetición, d) retardo del administrador en el dictado de resolución en los procedimientos antes referidos, y e) amparo por mora⁴⁶.

Sin embargo, nada dice la legislación aduanera en relación a la competencia del tribunal para conocer en las medidas cautelares que presenten los administrados contra los actos u omisiones del servicio aduanero que pudieran violentar derechos subjetivos de los administrados.

43. Cabe aquí destacar, por ejemplo, que la Resolución General AFIP 3225/11 establece que los honorarios solo pueden cancelarse, en tanto y en cuanto se cancele en su totalidad, previamente, el crédito fiscal reclamado. Y muchas veces, cancelar ese crédito fiscal es un incordio que demora el pago de esos honorarios judiciales.

44. A pesar del dictado de la Nota Externa N° 7/2007 que pretendía agilizar y simplificar este proceso, en la práctica, los funcionarios aduaneros deben esperar que el área judicial informe si los fallos han quedado firmes, si las liquidaciones propuestas se ajustan a los parámetros de las sentencias. El expediente, entonces, debe visitar varias mesas de entradas y lo que debiera ser cuasi inmediato, se demora meses y meses.

45. Cám. Nac. Ap. Cont. Adm. Fed., sala I, 31/05/18, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina”.

46. C. Ad., art. 1025.

Siendo que el tribunal tendrá competencia para entender en las causas aduaneras, resulta pertinente que el Código Aduanero expresamente tenga contemplada la competencia para conocer en las medidas cautelares.

Cabe señalar que esta competencia incluso ya ha sido reconocida por la Cámara Federal Contencioso Administrativo a partir del caso “Nidera”⁴⁷, criterio que luego fuera compartido por el Tribunal Fiscal de la Nación, en todas sus salas de competencia aduanera⁴⁸.

9. La competencia del Tribunal Fiscal y la declaración de inconstitucionalidad

Conforme lo establece el Código Aduanero, las sentencias del Tribunal Fiscal no podrán pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones⁴⁹.

Esta disposición se ajusta al criterio tradicional que considera que un órgano administrativo, como es el Tribunal Fiscal, no puede expedirse sobre la validez constitucional de las normas tributarias, criterio que parte de la doctrina de Montesquieu acerca de la separación de poderes, pero que se basa en la idea de un PE reducido a acciones de administración activa, sin función jurisdiccional alguna⁵⁰.

La norma admite excepciones. La excepción la constituyen los casos en los cuales en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se hubiere declarado su inconstitucionalidad, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por el Máximo Tribunal. En estos supuestos, el Tribunal podrá seguir el criterio e interpretación sentado por la Corte.

La solución indudablemente está inspirada en el principio de economía y celeridad procesal, dado

que sería absurdo imponer al Tribunal la aplicación de una norma cuya inconstitucionalidad ya ha sido declarada por la Corte Suprema. Sobre el particular hace algunos años la jurisprudencia señaló que la doctrina aplicable debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa, y no a circunstancias análogas o parecidas, que por inducción o deducción pudieren adaptarse al caso⁵¹.

Consideramos que sería de suma importancia para la independencia del Tribunal Fiscal de la Nación la posibilidad de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad y/o inconventionalidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo, en línea con la doctrina del tribunal superior⁵², que tiene dicho que los tribunales nacionales no están impedidos de ejercer, de oficio, el control de constitucionalidad, pues la Constitución Nacional, al incorporar al derecho interno las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, habilitó la aplicación de la regla interpretativa formulada por la Corte Interamericana que obliga a los órganos judiciales de los países que ratificaron a ejercer dicho examen.

A ese efecto, correspondería analizarse la posibilidad de derogar el art. 1164 del C.A.

10. La capacidad revisora de la Cámara Federal

El Código Aduanero establece que las partes podrán interponer recurso de apelación ante la Cámara Federal. El plazo para apelar es de treinta días hábiles, a contar desde la fecha de la notificación de la sentencia. El recurso debe ser fundado dentro de los quince días hábiles posteriores a la fecha de presentación del recurso. La legislación establece que la Cámara analizará el fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados⁵³.

47. Cám. Cont. Adm. Fed., Sala 1°, 04/03/08, “Nidera”.

48. TFN, Sala E, 05/06/08, “Agencia Marítima Tamic SA”, confirmado por la Cam. Nac. Ap., Conto. Adm., Sala 2°, 30/04/09; Sala F, 27/09/13, “Maersk Argentina SA” y Sala G, 02/09/14, “3M Argentina SA”.

49. C. Ad. Art. 1164.

50. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, p. 826.

51. TFN, 29/3/1961, “El Mundo Cía. de Seguros”, LL 103-188.

52. Corte Sup., 2012, “Rodríguez Pereyra”, Fallos 335:2333

53. C. Ad. art. 1180.

Consideramos que esta disposición merece ser revisada, en atención a su posible colisión con el Paco de San José de Costa Rica, en tanto garantiza la doble instancia judicial. Por lo tanto, entendemos pertinente reformular esta disposición legal, permitiendo que la Cámara Federal asuma una revisión plena sobre el litigio aduanero.

11. Consideraciones finales

Conforme fuera explicitado en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, uno de los aspectos en los cuales la legislación aduanera argentina presentaba mayores falencias era el relativo al régimen procesal. Hasta la vigencia del Código Aduanero existía una gran dispersión de normas procesales.

Antes de la vigencia del código, el régimen de procedimientos aduaneros se caracterizaba por una gran dispersión de normas, por una regulación inadecuada para la solución de gran parte de las controversias a que da lugar la aplicación de las normas que regulan el tráfico internacional de mercaderías.

De manera que el Código Aduanero constituyó una obra de avanzada, que vino a solucionar los atrasos normativos que existían. Con notable espíritu docente, quienes participaron en la comisión redactora han confeccionado una legislación que tutele de manera adecuada los derechos de los administrados

Resulta indudable que a treinta y siete años vista, algunos aspectos merecen ser revisados, a la luz de la experiencia recogida en sus años de aplicación, la reforma constitucional de 1994 y los acuerdos internacionales de impacto en la materia.

Es claro que los administrados tienen derecho a que sus controversias aduaneras sean dirimidas en el marco de los procedimientos administrativos establecidos al efecto, con pleno respeto de los preceptos derivados de la garantía del debido proceso.

Esta tutela legal ha encontrado serias dificultades en relación con la celeridad, eficacia y razonabilidad de los plazos de sustanciación que debe primar en los procedimientos. Lamentablemente, vemos que los procesos aduaneros no se resuelven en tiempos razonables. No superan el test de razonabilidad utilizado para medir los plazos de la Administración por la Corte Europea de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En definitiva, esperamos que con este trabajo se instale nuevamente el necesario debate que se impone para que los procedimientos aduaneros se adapten definitivamente a los tiempos que corren, de modo de afianzar y asegurarle a los administrados un procedimiento afín a los parámetros establecidos por nuestra Corte Suprema y Tribunales Internacionales.

