

## LA COSA JUZGADA Y LA PRESUNCIÓN DE IRRENUNCIABILIDAD DE LOS DERECHOS, A PROPÓSITO DEL DESISTIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO EN LA IMPUGNACIÓN CONTRA UNA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Y POSTERIOR INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN.

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, del  
29/08/2017, recaída en el caso “*Master Trim de Argentina S.A. c/DGA s/ Recurso directo  
de organismo externo*”(\*)

POR ENRIQUE C. BARREIRA

### SUMARIO

- I. El caso.
- II. Las decisiones asumidas por el Tribunal Fiscal y la confirmación de la Cámara Federal.
- III. Las cuestiones debatidas.
- IV. La cosa juzgada.
- V. El desistimiento del procedimiento y el principio de que la renuncia a los derechos no se presumen.
- VI. La estructura gramatical del art. 1069 del Código Aduanero.
- VII. La coherencia entre los apartados 1º) y 2º) del inciso b) del art. 1069 del Código Aduanero.
- VIII. La voluntad expresada en la Exposición de Motivos.
- IX. El concepto de “recurso” en la reglamentación de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y en la metodología del Código Aduanero en materia de impugnación de los actos administrativos aduaneros.

### **I.- El caso.**

El caso tratado en la sentencia que aquí comentamos tiene su origen en una determinación tributaria aduanera suplementaria de derechos de importación, que la Aduana le formuló al actor por ajustes efectuados en el valor en aduana.

El actor planteó procedimiento de impugnación en los términos del art. 1053 del C.A. Durante su trámite, y sin haberse llegado a la resolución definitiva, solicitó re-liquidación de los importes requeridos por la Aduana, acreditó su pago y desistió

del procedimiento, pero no del derecho, efectuando la reserva de que dicho desistimiento no implicaba renunciar a la acción ni al derecho por la improcedencia del cargo. La Aduana resolvió, teniendo por desistida la impugnación impetrada por la actora y por cancelado el cargo.

Posteriormente el actor inició acción de repetición de lo abonado, de conformidad con el procedimiento previsto en el art. 1068 y siguientes del Código Aduanero. La Aduana archivó las actuaciones del procedimiento de repetición, considerando que no reunía los recaudos contemplados en el referido

---

(\*). El fallo “*Master Trim Argentina*” de la CNACAF se encuentra reseñado en la Sección Jurisprudencia de esta misma Revista.

código. Ante la negativa a sustanciar la repetición, el actor apeló al Tribunal Fiscal de la Nación.

En esa instancia el actor solicitó la nulidad absoluta del acto de remisión a archivo de la causa, sosteniendo que: (i) no había aún recaído resolución definitiva sobre la cuestión de fondo que había generado la impugnación; (ii) que no hubo revisión del acto impugnado porque ésta implica la existencia de una decisión definitiva y, antes de que eso sucediera, el actor desistió del procedimiento; (iii) la resolución recurrida que ordenó el archivo omitió indicar los recursos disponibles, conforme los arts. 40 y 44 del decreto reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Al responder, la AFIP-DGA: (i) opuso la excepción de cosa juzgada, en los términos de los arts. 1146 y 1149 del C.A.; (ii) sostuvo que la actora no se acogió en forma espontánea y voluntaria al cargo, sino que éste fue a requerimiento; (iii) sostuvo que al haber discutido la cuestión en el procedimiento de impugnación, en cuyo transcurso la actora produjo la prueba, no correspondía la repetición por lo expresado en el art. 1069, inciso b), apartado 1), del citado código; y (iv) que no sólo la sentencia definitiva produce la cosa juzgada, sino también toda otra resolución jurisdiccional que importe un pronunciamiento sobre el fondo.

## II.- Las decisiones asumidas por el Tribunal Fiscal y la confirmación de la Cámara Federal

El Tribunal Fiscal rechazó la apelación de la actora, haciendo lugar a las argumentaciones de la Aduana<sup>1</sup>. Ante ello, el actor recurrió a la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, interviniendo la Sala IV, que por sentencia del 29/08/2017, rechazó el recurso de la actora y confirmó la resolución del Tribunal Fiscal, afirmando que:

a)... el procedimiento de repetición previsto en el art. 1068 y siguientes del C.A. no era procedente en el caso de los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero cuando la liquidación “*hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación*”, aduciendo que ello era conforme con el art. 1069 C.A.;

b)... la Exposición de Motivos del Código Aduanero expresa que no corresponde la repetición una vez que el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento en el curso del procedimiento de impugnación, donde pudo ejercer su derecho de defensa;

c)... el art. 1069, apartado b), inciso 1), del C.A., no excluiría el caso en que el procedimiento hubiese finalizado de modo anormal y la resolución definitiva no se hubiera expedido sobre el fondo de la cuestión, por lo que no advierte motivos que justifiquen apartarse de lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto admitió la excepción de cosa juzgada opuesta por la demandada y confirmó que procedimiento administrativo de repetición era inviable en los autos sujetos a examen.

La sentencia quedó firme al no haberse planteado recurso extraordinario contra ella.

## III.- Las cuestiones debatidas

Este caso trata de un procedimiento de impugnación cuyo procedimiento fue desistido por el importador quejoso, quien pagó bajo reserva e inició, luego, un procedimiento de repetición para recuperar lo pagado sobre la base de un derecho al cual sostuvo no haber renunciado.

Se plantean aquí cuestiones poco exploradas en materia aduanera. Su tratamiento implica transitar por importantes institutos del derecho, como lo son el de la “cosa juzgada”, el “desistimiento del procedimiento”, el principio de que en la duda debe estarse a favor del mantenimiento de la acción (*in dubio pro actione*), el principio de que la renuncia no se presume, así como también internarse en la interpretación del artículo 1069, inciso b), del C.A. Es un debate novedoso, pues no conocemos jurisprudencia aduanera previa sobre este tema, que aparece con aristas dudosas y que ha finalizado en este caso con un pronunciamiento con el cual nos permitimos discrepar, por los razonamientos que siguen, sin menoscabo de la consideración que nos merecen los jueces intervinientes.

## IV.- La cosa juzgada.

Siguiendo el criterio iniciado por el derecho administrativo francés, la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema admitió el instituto judicial de la

<sup>1</sup> Sentencia del 28/09/2016, Sala “G”, del Tribunal Fiscal, recaída en el Expediente N° 35.828-A, caratulado “*Master Trim de Argentina S.A. c/ DGA s/ Recurso de apelación*”.

“cosa juzgada” en materia de actos administrativos definitivos. Nuestro Código Aduanero ha adoptado ese instituto, aplicándolo a resoluciones aduaneras que recaen en los procedimientos de naturaleza impugnatoria<sup>2</sup> al expresar en el art. 1139 del C.A. que: “*Si no se interpusiere apelación ni demanda contenciosa, cuando fueren viables, la resolución del administrador dictada en los procedimientos de impugnación, repetición y para las infracciones se tendrá por firme y pasará en autoridad de cosa juzgada*”.

De esta manera el código se hace eco de la doctrina sobre la materia que considera que la cosa juzgada implica la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existen ya contra ella medios de impugnación que permitieran modificarla<sup>3</sup>. En otras palabras, la cosa juzgada implica la inmutabilidad o irrevocabilidad que adquieren los efectos de una sentencia definitiva cuando contra ella no procede ya ningún recurso susceptible de modificarla o cuando hubiera sido consentida por las partes<sup>4</sup>, por lo que, para que exista “cosa juzgada”, es necesario que la sentencia que resuelva el derecho en litigio haya sido dictada. Ese es el punto de partida para considerar que un caso haya sido “juzgado”. No se trata de cualquier sentencia, debe ser la sentencia que resuelve la cuestión que es objeto de juzgamiento; esto es, la cuestión sustancial o material que presenta la litis, por oposición a las cuestiones que presenta el proceso, también designadas como cuestiones de orden<sup>5</sup>.

Dice Chiovenda que en la sentencia final y firme el sistema jurídico reconoce un bien de la vida a una de las partes, y una vez que la sentencia deviene definitiva y firme, la declaración de voluntad, que es su contenido, deviene indiscutible y obligatoria para cualquier juez en un juicio futuro<sup>6</sup>.

La inmutabilidad de la decisión final tendrá efecto solamente respecto de las cuestiones que fueron propuestas por las partes a la consideración de los jueces y expresamente decidida por éstos en relación con los que intervinieron en el juicio, no

pudiendo beneficiar ni perjudicar a los terceros que han permanecido ajenos al proceso.

De acuerdo a lo que hemos visto hasta aquí, la sentencia que es motivo de este comentario reconoce que el procedimiento de impugnación no había concluido, pues no se había dictado resolución definitiva al momento de producirse el desistimiento, lo que impediría hablar de “cosa juzgada” y, sin embargo, tanto la sentencia del Tribunal Fiscal como de la Cámara Federal hicieron lugar a la excepción de cosa juzgada planteada por la Aduana. ¿Cuál es entonces la sentencia o resolución que pasó a tener autoridad de cosa juzgada?

El Tribunal Fiscal en el tercer párrafo del punto VII de su sentencia interpreta el texto del art. 1069, inciso b), del C.A., aduciendo que no permitiría la repetición luego del desistimiento del procedimiento porque no habría vía recursiva a disposición de quien hubiera desistido (aunque el desistimiento no fuera del derecho, sino solamente del procedimiento). En efecto, el citado texto de la sentencia expresa: “*Al respecto, dicho procedimiento de impugnación, como se dijo fue desistido, y a pesar de que la firma actora, en efecto, hizo reserva de que no desistía de su derecho, el hecho de haber sustentado la recurrente el mencionado procedimiento —independientemente del modo de terminación del proceso—, ha vedado la posibilidad de iniciar posteriormente la vía intentada —es decir, un procedimiento de repetición en sede aduanera— respecto de los importes abonados*”.

Conforme veremos más adelante, a nuestro juicio el art. 1069 se encuentra mal interpretado; no obstante, aun aceptando, por vía de hipótesis, la tesis del referido tribunal, y teniendo en cuenta que no existió resolución definitiva en el procedimiento de impugnación por haber sido desistido ¿se podrá decir que la resolución que entró a regir con autoridad de cosa juzgada fue la que determinó el tributo, contra la cual el actor había interpuesto la impugnación que fuera luego desistida?

2. Tanto el procedimiento de impugnación propiamente dicho (contemplado en los arts. 1053 a 1067), como el procedimiento de repetición (contemplado en los arts. 1068 a 1079), y el procedimiento para las infracciones (contemplado en los arts. 1080 a 1117), encuadran en los que genéricamente son mencionados como procedimientos “impugnatorios” a los que se caracteriza por viabilizar el cuestionamiento que el administrado hace al acto de la administración, fuere por su invalidez o ilegitimidad que afecta sus derechos subjetivos.

3. COUTURE, Eduardo, “*Fundamentos del Derecho Procesal Civil*”, Depalma, 1958, tercera edición (póstuma), § 257, p. 401.

4. PALACIO, Lino E., “*Derecho Procesal Civil*”, Abeledo Perrot, 1979, T° V, § 678, p. 498.

5. CARNELUTTI, Francesco, “*Instituciones del Proceso Civil*”, traducción de Santiago Sentís Melendo, El Foro, 1997, Volumen I, n° 78, p. 136 y n° 13, ps. 36/37.

6. CHIOVENDA, Giuseppe, “*Principios de Derecho Procesal Civil*”, Reus, Madrid, 1925, T° II § 78, p. 412.

Este parecería ser el criterio adoptado por el juzgador, pues habiendo el Tribunal Fiscal confirmado la posición argumentada por la AFIP-DGA, debemos buscar la explicación en la argumentación de dicha parte, cuya posición está reflejada en los resultandos de la sentencia, en cuyo punto II, cuarto párrafo, expresó que la AFIP-DGA: “*Cita doctrina señalando que no sólo la sentencia definitiva produce la cosa juzgada, sino también toda otra resolución jurisdiccional que importe un pronunciamiento sobre el fondo*”. Siendo que la única resolución que se pronunció es el acto administrativo que formuló el cargo tributario y emplazó al importador a su pago, debe entenderse que se le atribuyó el carácter de “cosa juzgada administrativa” a esta última.

El cargo tributario que emitió el servicio aduanero reflejó una determinación tributaria suplementaria, emitida a través de un acto de ejecución de la administración activa y no jurisdiccional del órgano con competencia en esa materia. Esto significa que la sentencia habría dado el carácter de sentencia emitida con autoridad de cosa juzgada a la “determinación tributaria”, que no es una resolución administrativa asimilable a una sentencia judicial, pues no se realiza como resultado de un previo procedimiento de carácter jurisdiccional ni admite el previo derecho a ser oído del administrado<sup>7</sup>.

Esa determinación se notifica mediante la intimación de pago, generando el emplazamiento al pago, la constitución en mora y el devengo de intereses; de manera que si no fuere planteada la impugnación dentro de los diez días, el procedimiento pasa automáticamente a la etapa de ejecución (arts. 786, 794 y 1122 del C.A.).

Como se puede apreciar no habría entonces existido resolución alguna sobre la cuestión de fondo, ni tampoco revisión alguna dentro del procedimiento de impugnación. La declaración de “cosa juzgada” cae así en el vacío.

## V.- El desistimiento del procedimiento y el principio de que la renuncia a los derechos no se presumen.

La sentencia del Tribunal Fiscal expresa que el actor desistió del procedimiento y que, al momento

de hacerlo, el apoderado de la actora manifestó que no desistía “*de la acción ni del derecho que le asiste a mi mandante*”.

Palacio enseña que el desistimiento presenta caracteres y produce efectos distintos según sea la finalidad que persiga; por lo que existen dos clases de desistimiento:

1º) el “desistimiento del procedimiento” (también denominado desistimiento de la pretensión), que es el acto mediante el cual el actor declara su voluntad de poner fin al proceso pendiente, de manera que éste no puede seguir avanzando hacia el pronunciamiento de la sentencia definitiva; y

2º) el desistimiento del derecho (también denominado desistimiento de la acción), que es el acto mediante el cual el actor declara su voluntad de abdicar del ejercicio del derecho material invocado como fundamento de la pretensión. A este respecto el mencionado autor expresa: “*A diferencia de lo que sucede con el desistimiento de la pretensión o del proceso, el desistimiento del derecho impide la ulterior interposición de otra pretensión por el mismo objeto o causa, pues adquiere eficacia equivalente a la de la cosa juzgada*”<sup>8</sup>.

Los efectos del desistimiento del procedimiento es la renuncia a proseguir con el procedimiento sin que ello afecte al derecho ni a la acción salvo, claro está, si ésta fuera afectada por otras razones, como sucedería en el caso de haberse operado la prescripción de la acción. Desde otro punto de vista, el desistimiento del procedimiento no constituye impedimento para que la parte que desiste pueda reproducir la pretensión en otro procedimiento, y en ese caso, las pruebas producidas en el primero podrán hacerse valer en el nuevo<sup>9</sup>.

Por último, a diferencia del procedimiento de impugnación del art. 1053 del C.A., la aduana es juez y parte y, por lo tanto, no hay “contraparte” a la cual se debiera requerir conformidad previa.

El desistimiento del procedimiento de impugnación del art. 1053 del C.A. y la posibilidad de repetir lo pagado a través del procedimiento de repetición previsto en el art. 1068 del mismo ordenamiento

7. Según el art. 1º, inciso f), punto 1º), de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (LNPA) el administrado tiene el derecho de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos.

8. Palacio, op. cit., Tº V, § 688, ps. 535/536.

9. Palacio, op. cit., Tº V, § 691-a) con cita de Podetti, p. 543.

nos parece que no afecta ninguno de los principios del derecho administrativo aduanero, porque:

a)... es compatible con los principios de que la renuncia a los derechos no se presume y con su correlario en derecho procesal; esto es, que debe privilegiarse el mantenimiento de la acción (*in dubio pro actione*). En efecto, el vocablo “desistimiento” significa en derecho abandono, abdicación o renuncia<sup>10</sup>, debiendo tenerse en cuenta que la voluntad de renunciar no se presume, de manera que los actos que permitieran inducir su existencia deben interpretarse en forma restrictiva (art. 948 del Código Civil y Comercial y el precedente art. 874 Código Civil de Vélez)<sup>11</sup>, por lo que si hubiera dudas sobre si el desistimiento es del procedimiento o del derecho, se debe considerar que se trata del primero;

b)... el procedimiento de repetición se caracteriza, como su nombre lo indica, porque el servicio aduanero ya ha cobrado los fondos de su supuesto crédito y está gozando de la disponibilidad de los mismos. Si los agentes públicos adujeran que si se admite el ejercicio del derecho del administrado existe un perjuicio para el Estado porque se deja abierta la posibilidad de un futuro fallo contrario que le ordene la restitución, deberá advertirse que ese no es un argumento admisible, ya que es función del Estado cumplir y hacer cumplir las leyes y atenerse a la verdad jurídica objetiva, y no a intereses circunstanciales o personales ajenos a ella, que harían incurrir al funcionario responsable en la causal de “desviación de poder”;

c)... los intereses a favor del administrado, en caso que prosperara la acción no se ven afectados por la existencia de un proceso anterior, ya que se calculan desde que se presentó el escrito de reclamo en el nuevo proceso (art. 811 del C.A.), puesto que los efectos de la mora generados por la impugnación desistida dejan de surtir efecto en razón de la renuncia a ese procedimiento.

## VI.- La estructura gramatical del art. 1069 del Código Aduanero.

Tanto la sentencia del Tribunal Fiscal como la de Cámara dicen fundarse en el art. 1069 del C.A. y en su Exposición de Motivos. De la lectura de ambos, sin embargo, nos parece que surge una consecuencia

contraria a la sostenida en ellas. Por el contrario, consideramos que la repetición reclamada por el actor era procedente y que el único óbice hubiera consistido en que hubiera recaído resolución definitiva en el procedimiento de impugnación, pero no antes de ello.

En lo que aquí interesa, el apartado 1 del art. 1069 del C.A. establece:

“1. Sólo son susceptibles de repetición:

a) los pagos efectuados en forma espontánea;

b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación:

1º) no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación; o

2º) no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.

....”

El artículo comienza distinguiendo los supuestos de repetición en que hubiera pago espontáneo o a requerimiento del servicio aduanero. En ambos casos la repetición es, en principio, procedente.

No obstante quien pagó a requerimiento sólo podrá utilizar el procedimiento de repetición si no hubiera recaído resolución definitiva en los dos únicos procedimientos en los que se permite su discusión en sede aduanera: el procedimiento de impugnación y el procedimiento para las infracciones.

Los fallos en comentario tienen otra interpretación de la norma, especialmente del punto 1º del inciso b). Consideran que el mismo no requiere que haya recaído resolución definitiva en el procedimiento de impugnación. En efecto:

a) el Tribunal Fiscal considera que para negar la repetición es suficiente “el hecho de haber sustanciado la recurrente el mencionado procedimiento —independientemente del modo de terminación del proceso— ha vedado la posibilidad de iniciar posteriormente la vía intentada...” (punto VII, párrafo 3, de la mencionada sentencia);

b) por su parte el fallo de Cámara, luego de mencionar la doctrina judicial de nuestra Corte en el sentido que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, expresa que: “*En este sentido, cabe hacer notar que la condición negativa que*

10. Chioyenda, op.cit. Tº II, § 75, p. 392, lo trata como «renuncia a los actos del juicio».

11. En el caso que nos ocupa, además, el propio actor había manifestado expresamente su voluntad de no renunciar al derecho

*prevé el art. 1069, apartado b), inciso 1º, del Código Aduanero, no excluye el supuesto en que ese procedimiento hubiese finalizado de modo anormal y la resolución definitiva no se hubiera expedido sobre el fondo de la cuestión...*"

Sin embargo, lo que se lee en el art. 1069 no es lo que sostiene el Tribunal Fiscal ni lo que expresa la Cámara. Su redacción indica que la repetición no procede si la liquidación hubiera sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación y la revisión no puede existir por el sólo hecho de presentarse el primer escrito solicitándola. El "haber sido" objeto de revisión implica que la revisión fue hecha, y una revisión no puede haber sido hecha por el sólo hecho de haberse presentado un pedido para que ella sea hecha. Una revisión no puede haber sido hecha si no hay un acto que de término a las etapas de sustanciación de la misma.

## **VII.- La coherencia entre los apartados 1º y 2º del inciso b) del art. 1069.**

No deja de tener importancia que si se tratara de un procedimiento para las infracciones que tuviera consecuencias tributarias, la liquidación de los tributos deben estar incluidos en el correspondiente sumario, conforme al art. 1094, inc. d), del C.A.). El art. 1069 en su inciso b), apartado 2º, dispone que la repetición sólo procederá si dicha liquidación no estuviera contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.

El "procedimiento para las infracciones" apunta a determinar si es procedente la pena o no. Si bien ese procedimiento no está hecho con vista a discutir tributos, hay veces —no obstante— en que la comisión de una infracción implica el nacimiento de un tributo aduanero, por lo que la resolución definitiva que condene a la pena deberá liquidar los tributos (ver a este respecto los arts. 1094, inciso d); 1099; 1103 y 1112, incisos b) y d), última parte; 1114; del Código Aduanero). En esos casos se dice que los tributos se encuentran subordinados a la infracción<sup>12</sup>. El inciso a), punto 2º, del art. 1069, se refiere a esos tributos subordinados a la infracción pues, conforme lo aclara el art. 1068, sólo los tributos pueden ser objeto de repetición.

Si el lector comparte nuestro razonamiento coincidirá que tanto en el caso del art. 1069, inc. b), ap. 1, del C.A., como en el caso del apartado 2 del mismo inciso b), la ley permite la repetición de los pagos mientras no haya recaído resolución definitiva.

Sin embargo, la Aduana consideró que el art. 1069, inc. b), ap. 1, no permitiría la posterior repetición, aun cuando no hubiese recaído resolución definitiva. La interpretación de la Aduana nos parece que no mantiene coherencia con la solución dada en el art. 1069, inc. b), ap. 2, del C.A., pues en este último apartado se establece que los pagos del tributo, subordinado a la de-fensa de la infracción, es susceptible de ser repetido mientras no recaiga resolución condenatoria con la liquidación tributaria correspondiente. Obviamente habla de condenatoria, porque si fuera absolutoria no cabría duda que los tributos deberían devolverse.

En otras palabras, la repetición sólo procedería en caso de condena. No es razonable considerar que la ley diga en un inciso que para bloquear la repetición es necesario que haya recaído resolución final y en el otro diga lo contrario.

Consideramos que la ley debe ser interpretada de manera que ninguna de sus partes se considere contradicha por otra, buscando que la interpretación armonice los textos y evite la colisión entre ellos. Recordemos el adagio romano según el cual corresponde que donde exista una misma situación jurídica, debe aplicarse una misma solución legal.

La redacción del art 1069 admite, para ambos incisos (1069-b-1 y 1069-b-2), que la repetición es procedente mientras el pago se realice antes de que haya recaído resolución sobre la cuestión de fondo.

## **VIII.- La voluntad expresada en la Exposición de Motivos**

Lo expresado coincide con la letra y espíritu de la Comisión Redactora del Código Aduanero, cuando en la Exposición de Motivos se refiere al procedimiento de repetición en su comentario al Capítulo II del Título 2 de la Sección XIV del Código, donde expresa:

12. Recordemos por vía de ejemplo, que el artículo 638 del Cód. Aduanero, referido a los momentos a tomarse en cuenta para liquidar el tributo, expresa que corresponde aplicar el derecho de importación vigente en la fecha de "... el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación..." y, en forma concordante el art. 902 del mismo código establece que la infracción consiste en el incumplimiento de un deber.

*“2. En el artículo 1069 se establece una limitación en cuanto a la procedencia de la repetición de las cantidades pagadas a requerimiento del Servicio Aduanero, aclarando que en tales supuestos la repetición no es viable si la respectiva liquidación hubiera sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación o bien si ella estuviera contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.*

*La razón de esta limitación estriba en que, en estos casos el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento del Fisco en el curso de los procedimientos indicados, donde pudo ejercer su derecho de defensa, de modo que la resolución que finalmente recayó en los mismos no puede ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento sin mengua de la estabilidad que necesariamente deben tener los actos firmes de contenido jurisdiccional”.*

Como vemos, la Exposición de Motivos identifica a los dos supuestos (los del punto 1º y los del punto 2º, del inciso b], del art. 1069) exigiendo que se hubiese ejercido el derecho de defensa “de modo que” haya recaído resolución final en los mismos. Recién entonces se considerará “revisada” la cuestión, de manera que no pueda ser “nuevamente revisada”. Ello coincide con el principio de que la cosa juzgada requiere de una decisión final al objeto del debate.

Si bien la Exposición de Motivos no es la ley, cumple una importante función en la interpretación de ella. Bentham consideraba que los ciudadanos necesitan contar con la “justificabilidad” de la ley, por lo que cada ley debería ir acompañada por un comentario razonado; una explicación en la que se dé a conocer la razón de ella y que a su vez permita demostrar su relación con la utilidad genera<sup>13</sup>

### **IX.- La reglamentación de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y la metodología del Código Aduanero en materia de impugnación de los actos administrativos aduaneros.**

El art. 1069 obedece a un sistema específico de procedimientos, propio del Código Aduanero, y no puede ser interpretado con criterios de otros siste-

mas diferentes. Esto resulta importante destacarlo porque el art. 67 del Decreto Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, en adelante “DRLNPA” (Decreto 1759/72), establece que el desistimiento del procedimiento no impide plantear ulteriormente igual pretensión, mientras no hubiere recaído la prescripción, pero luego bloquea esa posible repetición si hubiera en trámite un recurso que, en el sistema del DRLNPA, es el de “reconsideración” o el “jerárquico”.

Dicha regla no es aplicable al régimen del Código Aduanero, porque:

a) es una norma especial que desplaza a la regla del DRLNPA;

b) el DRLNPA posee una jerarquía normativa inferior a la del Código Aduanero; y

c) el procedimiento de impugnación no está concebido en el Código Aduanero como un recurso.

Si bien los procedimientos planteados ante la propia autoridad que adoptó la medida para que ésta la deje sin efecto suelen recibir el nombre de recursos de reconsideración (como lo hace el DRLNPA), de revisión o de reposición, no merecen la denominación de recursos, porque quien decide no se encuentra en condiciones de ser imparcial e independiente. Infiere la tendencia a no reconocer errores propios o el deber de llevar a cabo pautas impartidas por la superioridad, hallándose sujeto a una relación jerárquica, que implica subordinación. Todo ello es ajeno a la autonomía de criterio. A ello cabe añadir que no existen dos partes en pie de igualdad que posibiliten el debate frente a un tercero que debe resolver.

Quien va a resolver el acto cuestionado es la misma autoridad que lo emitió: un órgano de la administración activa a quien se lo designa como “administrador” (ver arts.1018 a 1023 del C.A.) y que forma parte de la administración activa, desempeñando funciones ejecutivas. Por dichas razones el Código Aduanero no denomina “recursos” a las revisiones de sus propios actos que el agente público tiene el deber de sustanciar en los procedimientos de impugnación o para las infracciones; ni tampoco a las que debe hacer el superior jerárquico en los casos de la repetición.

13. Colmo, Alfredo, en su obra “*Técnica legislativa del Código Civil Argentino*”, Abeledo Perrot, 1961, p. 238, recuerda que Alberdi expresaba que “*se motivan hoy las mejores sentencias, es decir, todas las aplicaciones de la ley y se deja sin explicación lo que vale más que eso, la ley misma*”.

El ordenamiento aduanero ha preferido considerar el recurso cuando quien debe resolver es un órgano que goce de cierta autonomía, no se encuentre sometido a la subordinación jerárquica del superior, tenga una competencia exclusivamente jurisdiccional con ciertas garantías de imparcialidad y cuente con determinada autonomía de criterio y de estabilidad. Son órganos jurisdiccionales propiamente dichos dentro o fuera de la propia administración pública.

Lo expresado surge de la lectura del índice de dicho código en el que queda puesto de manifiesto que de las dieciséis (16) Secciones con que cuenta el código, el “Procedimiento” se ubica en la Sección XIV que, a su vez, se divide en tres Títulos que son:

— El Título I, Disposiciones Generales.

— El Título II, “Procedimientos Especiales”, cuyos capítulos contemplan: (a) el Procedimiento de Impugnación; (b) el Procedimiento de Repetición; (c) el Procedimiento para las Infracciones; (d) el Procedimiento para los delitos, y (e) el Procedimiento de ejecución.

— El Título III, “Recursos”.

Surge entonces que el “procedimiento de impugnación” no es considerado un “recurso y por lo tanto no está incluido en el Título III. Los recursos se reservan para cuestiones “de fondo” que son juzgadas por un tercero que no es el mismo órgano que previno; esto es, por el Tribunal Fiscal o por un juez<sup>14</sup>.

Por lo tanto, lo que puede ser aplicable en el DRLNPA, que contempla un “recurso de reconsideración” que tramita ante el propio funcionario que dictó el acto, no es seguido por el sistema del Código Aduanero que, salvo el caso de la revocatoria, exige la intervención de un tercero ajeno a la emisión del acto cuestionado. Con razón se ha sostenido que al dirigirse el recurso de reconsideración (del DRLNPA) a la misma autoridad que dictó el acto impugnado, cabe dudar que pueda funcionar como un recurso, por lo que algunos autores los denominan irónicamente “recurso de ratificación<sup>15</sup>.”

14. Sólo la revocatoria, pese a ser resuelta por la misma autoridad, es incluida en el Título III como recurso. Su denominación se hace a imagen y semejanza de los arts. 238 a 241 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. El art. 1131 del C.A. (al igual que aquél código) dispone que la decisión quede ejecutoriada, a fin de evitar la dilación del procedimiento con el pase a una ulterior instancia, permitiendo su subsanación posterior a la resolución definitiva por el Tribunal Fiscal o el juez competente.

15. Gordillo, Agustín, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Ediciones Macchi, 1982, T°IV-2, p. IX-8.