Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-12945234-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Febrero de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 39.625-A COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En Buenos Aires, se reúnen los Señores vocales miembros de la Sala "F" Dres. Cora Marcela Musso (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18° Nominación), Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación", expediente n ° 39.625-A.**

La Dra. Musso dijo:

I.- A fs. 12/16 se presenta por apoderado, la firma COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución de PRLA n ° 2920/13 recaída en el expediente N° 12034-490-2007 en cuanto la intima en su carácter de fiadora de la obligación tributaria relacionada al Despacho de Importación Temporaria N° 02 001 IT14 004954 G, al pago de VEINTICUATRO MIL NOVENTA Y DOS PESOS CON VEINTICUATRO CENTAVOS ($ 24.092,24) en concepto de tributos adeudados, con más los intereses previstos en el art. 794 del C.A. La aseguradora realiza una breve descripción de los hechos. Alega prescripción de la acción del fisco para percibir tributos regidos por la ley aduanera, conforme lo prevé el art. 803 y cctes. del C.A., destaca que cuando el inc. A) del art. 805 expresa "decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir tributos" se refiere a la fecha del dictado del acto administrativo y no al de su notificación. Impugna la liquidación. Sostiene que el objeto de la póliza aduanera extendida por su representada, surge el compromiso asumido que consiste en tributos aduaneros, concepto que no se encuentra integrado por los impuestos de la D.G.I. de aplicación a la cadena de comercialización en el mercado interno. Se agravia del IVA adicional y el anticipo de impuesto a las ganancias. Alega que no pone en dudas la competencia de la D.G.A. para retener y percibir los anticipos de IVA y Ganancias sino que no corresponde la exigencia a quien sólo garantizó derechos aduaneros. Resalta que nunca se obligó a garantizar tributos que no se encuentren originados en el hecho imponible de la importación a consumo. Cita doctrina. Refiere que no puede relacionarse el límite/quantum del compromiso asumido en la póliza con el objeto del contrato de garantía donde las partes expresamente consensuaron y determinaron el alcance de sus derechos y obligaciones . Sostiene que hay una pretensión tributaria coercitiva respecto de quien no tiene carácter de sujeto obligado, violando el principio de legalidad. Cita jurisprudencia. Se agravia de la improcedencia del derecho adicional. Sostiene que el art. 644 del C.A. no delega

en el Poder Ejecutivo la creación de tributo alguno sino que, le permite discriminar su aplicación o graduación dependiendo de la mercadería de que se trate y en atención a la oportunidad, mérito o conveniencia. Señala que el hecho imponible de la importación a consumo se encuentra alcanzado por dos tributos dispuestos por ley, el derecho de importación y el valor agregado. Manifiesta la inconstitucionalidad del derecho adicional. Aduce que el Decreto 1439/96 resulta insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al precepto del art. 99 de la C.N.. Cita jurisprudencia. Por último, se agravia de la aplicación ilegítima de intereses resarcitorios, sostiene que el servicio aduanero, demoró irrazobablemente casi cinco años sin practicar la correspondiente notificación al administrado en perjuicio de su patrimonio. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal y solicita se resuelva conforme los planteos formulados con costas a la demandada.

II.- A fs. 34/53 y vta. se presenta el apoderado del Fisco nacional (DGA), contesta el traslado conferido a fs. 28 y se allana parcialmente respecto al derecho adicional. Hace una negativa genérica de los dichos de la actora que no fueron objeto de su reconocimiento. Sostiene que en relación a lo aducido por la actora respecto a la prescripción del fisco, el servicio aduanero se maneja dentro de los plazos de prescripción quinquenal del art. 805 del C.A. Señala que en cuanto a los agravios presentados por la actora respecto del IVA adicional y el Impuesto a las Ganancias como parte de los tributos garantizados en la póliza de caución, la DGA tiene en la norma la percepción recaudación y fiscalización de los tributos que gravan la importación y la exportación, expresión prístina inclusiva de los impuestos internos exigibles en el marco de operaciones de comercio exterior. Cita jurisprudencia. Alega que las facultades de percepción de impuestos interiores reconocidas a la Aduana, no se pierde por el mero hecho de que el importador no hubiere declarado correctamente en el despacho , sino que se trasladan en el tiempo, aún luego de librada la mercadería a plaza y no se agotan en ese acto resultando posible exigir el cumplimiento de la obligación tributaria interna. Alega que a través de la póliza las actoras aseguraron a la DGA por lo que resultara obligada a pagar la importadora como consecuencia de las importaciones temporarias, quedando constituido el garante en mora de pleno derecho con el mero vencimiento del plazo, sin ninguna otra intimación. Sostiene que el servicio aduanero liquidó los tributos correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, por aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato que la ahora quejosa conocía al tiempo de garantizar, por ende la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Alega que el siniestro se produjo y que la actora debe afrontar el pago del correspondiente importe de tributos. Señala que la carga de la prueba del cumplimiento de la obligación inherente al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Aduce que respecto del alcance de la cobertura, la póliza otorgada se extendió en aplicación al régimen de garantías previsto en el C.A. Que al consignar el legislador los “eventuales tributos” hace referencia a aquellos que gravan la importación a consumo. Recuerda que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía frente al incumplimiento del tomador. Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva al caso federal y solicita se rechace el recurso interpuesto con costas.

III.- Se mediante PV-2022-137122548-APN-VOCXVIII#TFN se elevan los autos a la Sala “F” y mediante IF-2022-138501813-APN-VOCXVIII#TFN se llaman autos a sentencia.

IV.- La actuación n ° 12034-490-2007 se inicia a fs. 1 con el acta de denuncia n ° 624/04 de fecha 23/7/2004 por la presunta infracción al régimen de importación temporaria, en relación a la destinación n ° 02 001 IT14 004954 G. A fs. 2/3 obra agregada constancia de correo de notificación y citación a presentarse en la DGA a los efectos de aportar constancias que acrediten la cancelación en tiempo y forma de las destinaciones de importación temporal. A fs. 4 obra agregado la carpeta con la destinación de importación temporaria para transformación 02 001 IT14 004954 G. A fs. se agrega consulta de declaración detallada. A fs. 7 obra consulta de juicios universales. A fs. 10 obra liquidación de tributos. A fs. 11 se efectúa la base de tributos y multa. A fs. 12 obra

consulta de una garantía global o unitaria. A fs. 13 con fecha 18/12/2008 se dispone la instrucción de sumario, se corre vista y se cita a la aseguradora.A fs. 16/17 obra agregada sistema registral. A fs. 19 obra agregada constancia de correo de notificación de la corrida de vista a la firma importadora con fecha 14/11/2012 y a fs. 20 luce cédula de notificación a la aseguradora, notificada el 12/12/16 conforme constancia de fs. 20 vta. A fs. 21/28 contesta vista la aseguradora. A fs. 29/35ref. contesta vista la importadora. A fs. 36/37ref se tienen por contestadas las vistas. A fs. 38ref. consta registro de antecedentes. A fs. 39/41ref con fecha 11/6/13 se dicta la Resolución DE PRLA N ° 2920 aquí apelada. A fs. 44/45 ref se agregan las cédulas de notificación de la resolución a la importadora y a la aseguradora, respectivamente, con fecha del 11/10/2018. A fs. 46/48 obra agregado el formulario F4 de ingreso de causas a este Tribunal.

V.- Que, en primer término, corresponde examinar si la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

Que el art. 805 del CA dispone que: "La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;" debiendo destacarse que en ninguna de las mencionadas normas se hace referencia a la obligatoriedad de la notificación del auto para que cumpla sus efectos, sino que solamente aluden a su dictado. Asimismo, el art. 807 del aludido cuerpo normativo establece que la aludida suspensión respecto del deudor principal también surte efectos en relación con los deudores solidarios.

Que, según surge de las actuaciones administrativas correspondientes al caso, el plazo de vencimiento del DIT 02 001 IT14 004954 G data del 8/9/2003 (conforme surge de fs. 4/5 de las actuaciones administrativas), siendo ello así, el plazo quinquenal establecido en los arts. 803 y sgtes. del CA, debe comenzar a computarse desde el 01/01/2004.

Que, en los términos de los dispuesto en el art. 803 y sgtes. del CA, cabe señalar que en la causa el plazo de la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos quedó suspendida el 18/12/2008 (fecha del auto de instrucción de sumario) hasta el dictado de la resolución apelada -11/06/2013-, motivo por el cual el mismo no se encontraba vencido a la fecha del dictado de la resolución que en autos se cuestiona.

Que por los motivos expuestos corresponde rechazar el planteo de prescripción efectuado por la recurrente, con costas.

VI.- Que en relación al derecho adicional, cabe destacar que a fs. 36/53 de los presentes actuados, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido a fs. a fs. 28 y se allana parcialmente de la resolución DE PRLA N ° 2920/2013 en lo que se refiere al derecho adicional, conforme autorización que obra a fs. 36.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde a continuación analizar si la liquidación efectuada por la aduana se ajusta o no a derecho.

Qué, con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sent del 26/11/2019, se expidió, señalando que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos"*. *"Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art.*

27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)". Que, sostuvo que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal"*.

Que, lo expuesto, resultando de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluido, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas al fisco (IG-2021-13-E-AFIP-AFIP).

VIII.- En consecuencia, y en atención a lo dispuesto precedentemente, corresponde reliquidar los tributos exigibles en relación a la mercadería en infracción, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero fs. 10 y 11 de las act. adm.

IX.- Que surge de las actuaciones administrativas, que la aduana en la liquidación de fs. 10/11 utilizó el tipo de cambio correspondiente a la relación U$S 1 = $2,93 y que el monto de los tributos fue exigido en pesos en la resolución aduanera.

BASE TRIBUTOS

Valor en aduana de la mercadería no regularizada u$s 6.916,73

Derecho de importación 1.348,76

Tasa de estadística 34,58

BASE IVA 8.300,07

IVA 1.743,01

TRIBUTOS ADEUDADOS: u$s 3.126,35 al tipo de cambio de $2,93= $9.160,20 con más los intereses del art. 794 del C.A. hasta la fecha de su total y efectivo pago.

X.- Respecto a la responsabilidad de la actora COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A., cabe señalar que mediante la póliza de seguro de caución n° 001547775,542 (garantía n° 54462 G), cuya copia obra a fs. 56 y vta. de los presentes actuados, aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de TREINTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS PESOS ($35.800), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. aquí involucrado.

Cabe señalar que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26, 1981, INDESA S.A. c/ APOLO CIA. DE SEGUROS, La

Ley, 1982-B, 416, E.D. 97-588; CNFed Civil y Com., Sala III, julio 14, 1998, EMPRESA FERROCARRILES ARG. c/ AGENCIA ABRAXAS TURISMO S.R.L. Y OTRO, La Ley 1998-E, 549). El seguro de caución es el seguro concertado con el objeto de garantizar al asegurado, hasta la suma máxima estipulada, el pago en efectivo que debe percibir del proponente con quien contrata, teniendo por finalidad el pago inmediato por parte de la aseguradora ante el mero incumplimiento del deudor (CNCom, Sala A, precedente citado).

En este sentido, en el seguro de caución los actos, declaraciones u omisiones del tomador no afectan en ningún caso los derechos del asegurado frente al asegurador (CNCom, Sala B, julio 8-1996, ALBA CIA. DE SEGUROS c/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo, de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado surge que en el caso del seguro de caución el asegurador adquiere el carácter de pagador principal y fiador solidario, añadiendo su responsabilidad a la del obligado primigenio, que se supone solvente y fiel cumplidor de sus obligaciones por tratarse de una entidad aseguradora, perteneciendo este “tipo” de seguro a los contratos de garantía, cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora (CNCom., Sala B, oct. 23, 1990, E.D. 142,479). Tampoco el asegurador goza del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

Según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a la suma de NUEVE MIL CIENTO SESENTA PESOS CON VEINTE CENTAVOS ($9.160,20) al tipo de cambio utilizado por la representación fiscal de $2,93,en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses del art. 794 del C.A.

XI.- En lo que a este caso respecta, los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a la importadora que data, del 14/11/12 (ver constancia de correo obrante a fs. 19 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 29/11/12 hasta la fecha de efectivo pago.

Por ello VOTO por:

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos efectuado por la recurrente, con costas.

2.- Tener por allanado al fisco nacional respecto al derecho adicional ($4.863,86) con costas al fisco.

3.- Confirmar parcialmente el art. 3° de la Resolución DE PRLA n° 2920/13, declarando que la deuda tributaria en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de NUEVE MIL SIENTO SESENTA PESOS CON VEINTE CENTAVOS ($9.160,20) al tipo de cambio utilizado por la representación fiscal de $2,93, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 29/11/12 hasta la fecha del total y efectivo pago.

4.- Imponer las costas a la actora en cuanto al monto que se confirma y al fisco nacional en cuanto a los importes que se revocan (iva adicional y ganancias)

El Dr. Pablo Adrián Garbarino dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos formulado por la Vocal preopinante.

II.- Que, con carácter previo, corresponde tratar el planteo prescriptivo, que fuera expresamente introducido y

desarrollado por la firma recurrente a fs. 12 vta./13 de autos.

III.- Que a tal fin cabe señalar, como consideración preliminar, que en la tarea de esclarecer la inteligencia que corresponde otorgar a las normas en debate, este Tribunal no se encuentra limitado por las posiciones que asumieron los funcionarios aduaneros actuantes, ni por los planteos de la recurrente ni de la demandada, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre los puntos disputados, según la interpretación que rectamente debe serle otorgada (doctrina de Fallos: 307:1457; 319:1716; 322: 2750, entre otros).

IV.- Que, bajo tales premisas, y teniendo en consideración que la notificación de los actos administrativos tiene trascendental importancia en el procedimiento administrativo, constituyéndose como un deber de información impuesto como carga a la Administración en garantía de los derechos de los particulares, en tanto su régimen se vincula indudablemente con la garantía de la defensa en juicio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de la buena fe, considero que las causales de suspensión de la prescripción que surgen del artículo 805, inciso a) del Código Aduanero, deben interpretarse a la luz de la doctrina del "plazo razonable" de tramitación de los procesos, que fuera fijada por la Corte Suprema a partir del precedente "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA", del 26 de junio de 2012, siendo que la misma ha sido objeto de expreso seguimiento por la Cámara Contencioso Administrativo Federal en los autos "Aero Vip S.A. (Sala V, 19/6/2014) y "Alles Import SACIFI" (sala I, 8/4/2014), entre otros; y por esta Sala "F" del Tribunal Fiscal en las causas "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/ D.G.A S/ apelación (Expte. nº 15.598-A, sentencia del 5/12/2013 -voto del Dr. Garbarino-) y "Carossio Vairolatti & Cía. S.R.L. c / DGA s/ apelación" (Expediente n° 16.915-A, sentencia del 11/7/2013), entre muchas otras.

V.- Que, en tal sentido, y de acuerdo a lo que surge en forma palmaria de las actuaciones administrativas, el organismo aduanero demoró 5 (cinco) años y 5 (cinco) meses en notificar la Resolución DE PRLA n° 2920/13 apelada en autos –la misma fue dictada en fecha 11 de junio de 2013 y notificada a la compañía aseguradora aquí recurrente el día 11 de octubre de 2018- cabe colegir que a la fecha el procedimiento de marras ha excedido todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso aduanero, con franca violación del derecho constitucional de la actora a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas (artículos 18, Constitución Nacional, y 8°, inc. 1, Convención Americana sobre Derechos Humanos; Fallos: 329:445; 330:1369; 332:1492 y sus citas).

A lo que deberá considerarse que no se trata de la revisión de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por parte del Fisco, disciplina que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones —y de las más reñidas— en diversas asambleas constituyentes, como así también, en materia específicamente aduanera, desde el inicio de nuestra historia ha dado lugar a las luchas más sangrientas, las que han tenido lugar principalmente en relación a la potestad para fijar de los derechos de aduana, siendo que la resolución de dichos conflictos constituyó la condición inexcusable para concluir en la unión e integridad nacional.

Además, y conforme la doctrina sostenida por el Alto Tribunal a partir del referido caso "Losicer", el carácter administrativo de un procedimiento sumarial -extremo que cabe extender al carácter jurisdiccional-judicial del procedimiento de marras- no puede erigirse en un óbice para la aplicación del principio reseñado, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos no se encuentra limitada al Poder Judicial -en el ejercicio eminente de tal función- sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales, máxime cuando las mismas resultan, además, sustantiva o materialmente judiciales, como sucede en el caso de este Tribunal Fiscal.

Por lo tanto, cabe concluir que la irrazonable dilación de un procedimiento, ya sea judicial, jurisdiccional o administrativo, resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Por ende, el "plazo razonable" de duración del proceso al que se alude en el inciso 1, del artículo 8, del plexo convencional constituye, entonces, una garantía exigible en toda clase de procesos, por lo que no corresponde circunscribirla exclusivamente a la materia penal, sino que su plena aplicación debe extenderse a las extra penales (civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter -como la aduanera-), de acuerdo a lo establecido expresamente en la valiosa sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del 31/1/01, caso del “Tribunal Constitucional del Perú -Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú-”, considerandos 66 y ss., en especial considerandos 69”.

Asimismo, nuestra Corte Suprema en el señalado precedente “Losicer” ha encomendado a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión. Para ello, ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, tanto la Corte Interamericana de Derechos Humanos -cuya jurisprudencia debe servir de guia para la interpretación de los preceptos convencionales (Fallos: 318:514; 323:4130, entre otros), constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos" (confr. CSJN, caso "Simón", sentencia de 17 de junio de 2005, considerando 17)- como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos -al expedirse sobre el punto 6.1 de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales que contiene una previsión similar- han expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación y que pueden resumirse en: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) el análisis global del procedimiento (casos "Genie Lacayo vs. Nicaragua”, fallada el 29 de enero de 1997, párrafo 77 y "López Alvarez v. Honduras”, fallado el 1° de febrero de 2006; "Konig”, fallado el 10 de marzo de 1980 y publicado en el Boletin de Jurisprudencia Constitucional 1959-1983 en Madrid por las Cortes Generales).

Con todo, los supuestos indicados en el párrafo anterior no excluyen otros, que deberán ser adecuadamente considerados por los jueces competentes.

VI.- Que, por su parte, es necesario señalar que las particulares circunstancias del caso, en el que se ha verificado un cabal menoscabo a lo dispuesto en los artículos 18 de la Constitución Nacional y 8°, inc. 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, debido a la irrazonable duración del procedimiento aduanero bajo análisis de este Tribunal, ponen de manifiesto, conforme fuera supra referenciado, la imperiosa necesidad de contar con una ley nacional que regule esta trascendente materia.

En efecto, resulta indispensable que el legislador establezca, con alcance general, pautas uniformes que permitan hacer efectivo el derecho en cuestión y que aseguren la previsibilidad en su ejercicio, de modo tal de reducir posibles arbitrariedades por parte de quienes se encuentran obligados a tramitar expedientes administrativos como el de marras.

En este contexto, es indudable que para "garantizar en forma efectiva el derecho a obtener un pronunciamiento en un plazo razonable, sin dilaciones indebidas”, el Estado debe dictar urgentemente una ley que, salvaguardando los estándares internacionales en la materia y la vigencia de los principios enunciados por la corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes descriptos en los Considerandos que anteceden, regule de manera exhaustiva el modo en que las autoridades públicas deben satisfacer este derecho.

VII.- Que, no obstante, y toda vez que no existe en el Código Aduanero norma que imponga plazo alguno a la DGA para notificar las distintas resoluciones, corresponde aplicar en forma supletoria las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos y su decreto reglamentario, conforme se desprende en modo palmario del artículo 1017 de la ley 22.415.

En tal sentido, el artículo 40 del reglamento de la ley nacional de procedimiento administrativo dispone que "las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas"

Por ello, la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley 22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal, in re "Pindapoy S.A.I.C.", del 18/2/1994), por lo que una sana interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el art. 805, inc. a), del Código Aduanero, sólo debiera operar hasta el quinta día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante.

VIII.- Que, bajo los parámetros expuestos, cabe colegir que no existe en nuestro ordenamiento jurídico norma ni razón alguna que autorice al Fisco a notificar una resolución administrativa 5 años y 5 meses después de su dictado, en tanto dicho proceder resulta manifiestamente irracional y no puede ser cubierto con ningún argumento formal, pues el principio republicano (art. 1 de la Constitución Nacional) prohíbe la irracionalidad de los actos de gobierno.

IX.- Que, en relación a los tributos exigidos a la empresa recurrente en la resolución apelada en autos, cabe destacar que la redacción del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto no fija plazo alguno a la DGA para notificar las resoluciones que determinan obligaciones en cabeza de los administrados, y autoriza a que el término prescriptivo quede suspendido *sine die* hasta tanto se proceda a notificar la resolución aduanera, se encuentra en colisión con la Convención Americana de Derechos Humanos ni con la Constitución Nacional, debiendo tenerse presente que este Tribunal Fiscal de la Nación, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, goza de plenas facultades para declarar la inconvencionalidad de las leyes, conforme fuera sostenido por esta Sala al sentenciar con fecha 19/8/2015 en la causa N° 22.844-A, caratulada "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/ D.G.A. s/ apelación" y su acumulado, el expediente N° 27.973-A, caratulada "Pioneer Argentina S.R.L. c/ D.G.A. s/ apelación", que tramitara por ante la Vocalía de la 17a Nominación, siendo que dicho criterio no ha sido modificado por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al decidir dicha litis en fecha 22 de diciembre de 2016 (Causa Nro. 6.565/2016).

En efecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha declarado que "cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquél, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles -condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal- están

en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana” (confr. casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, del 26 de noviembre de 2010, párrafo 225 y “Gelman vs. Uruguay”, del 24 de febrero de 2011, párrafo 193; entre otros).

Siendo ello así, si el intérprete u operador nacional -que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano absolutamente vinculado a la administración de justicia- debe, por imperio de la jurisprudencia supra citada, ejercer siempre el control de convencionalidad.

X.- Que, por las razones expuestas, no cabe duda que este Tribunal Fiscal debe realizar el control de convencionalidad de las normas de contenido tributario interno (tanto aduaneras como impositivas) que se encuentren en contradicción tanto con el texto de la Convención Americana de Derechos Humanos, como con la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

Si bien la mayoría de la rígida doctrina y jurisprudencia nacional, como así también el reciente Acuerdo Plenario de la competencia aduanera de este Tribunal celebrado en fecha 26 de abril de 2022 in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.” entienden que tanto el artículo 185 de la ley 11.683 como el artículo 1164 del Código Aduanero le impedirían al Tribunal Fiscal ejercitar el control de constitucionalidad, y sin perjuicio que la última norma precisamente ha sido declarada inconstitucional por el suscripto autor a partir del precedente caratulado “Cargill S.A.” del día 2 de noviembre de 2012, entre muchos otros por considerar que dicha restricción resultaba violatoria del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva (arts. XVIII y XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 8° y 10° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 8° y 25° de la Convención Americana de Derechos Humanos, 2° inc. 3° aps. a) y b), y 14 inc. 1° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), lo cierto es que no existe previsión similar respecto del control de convencionalidad; siendo que tanto la Ley de Procedimiento Tributario como el Código Aduanero han sido modificados por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), por lo que, de haberse considerado apropiado -máxime la existencia de numerosos fallos por parte de la Sala “F” donde siguiendo el particular criterio del suscripto se habilita al TFN a realizar dicho control-, no cabe duda que el legislador hubiera incorporado una prohibición similar, y no lo hizo; por lo que cabe concluir que no existe en nuestro ordenamiento legal norma alguna que impida al Tribunal Fiscal de la Nación ejercer el control negativo de convencionalidad.

En efecto, y a expresa diferencia de lo que ocurre en relación al “control de constitucionalidad”, no subsiste restricción normativa en el ejercicio de dicho control de convencionalidad por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto es regla incólume e inveterada en nuestro orden legal que aquellas conductas que no se encuentran expresamente prohibidas, están jurídicamente permitidas.

XI.- Que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa “Myrna Mack Chang vs. Guatemala”, del 25 de noviembre de 2003, se pronunció expresamente por la admisibilidad del examen de convencionalidad entre las normas del Pacto de San José de Costa Rica y otras convenciones internacionales a las que nuestro país es parte, con disposiciones del derecho interno.

Asimismo, la regla interpretativa sostenidamente formulada por la referida Corte Internacional a partir del “Caso Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú.” (del 24 de noviembre de 2006) obliga a

los órganos judiciales de los países que la ratificaron a ejercer dicho examen, aún de oficio (confr.: “La Cantuta vs. Perú.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 29 de noviembre de 2006. Serie C No. 162, párr. 173; “Boyce y otros vs. Barbados.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 de noviembre de 2007. Serie C No. 169, párr. 79; “Heliodoro Portugal vs. Panamá.” Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 12 de agosto de 2008. Serie C No. 186, párr. 180; “Rosendo Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos.” Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2009. Serie C No. 209, párr. 339; “Manuel Cepeda Vargas vs. Colombia.” Excepciones Preliminares, Fondo y Reparaciones. Sentencia de 26 de mayo de 2010. Serie C No. 213, párr. 208, nota 307; “Comunidad Indígena Xákmok Kásek vs. Paraguay.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 24 de agosto de 2010. Serie C No. 214, párr. 311; “Fernández Ortega y Otros vs. México.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 30 de agosto de 2010. Serie C No. 215, párr. 234; “Rosendo Cantú y Otra vs. México.” Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 31 de agosto de 2010. Serie C No. 216, párr. 219; “Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia.” Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 1º de septiembre de 2010. Serie C No. 217, párr. 202; “Vélez Loor vs. Panamá.” Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2010. Serie C No. 218, párr. 287; “Gomes Lund y Otros (Guerrilha do Araguaia) vs. Brasil.” Excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas. Sentencia de 24 de noviembre de 2010. Serie C No. 219, párr. 106; entre otros).

En conclusión, con base en el control de convencionalidad, es necesario que las interpretaciones judiciales y administrativas y las garantías judiciales se apliquen adecuándose a los principios establecidos por la CIDH (Casos “Atala Riffo y Niñas Vs. Chile”**, s**entencia del 24 de febrero de 2012 y “Fontevecchia y D´Amico v. Argentina”, sentencia del 29 de noviembre de 2011).

Por su parte, en la causa “Rodríguez Pereyra, Jorge Luis y otra c/Ejército Argentino s/daños y perjuicios”, del 27 de noviembre de 2012, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que tras la reforma constitucional de 1994 deben tenerse en cuenta las directivas que surgen del Derecho internacional de los Derechos Humanos, señalando que “La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada convención (art. 75, inc. 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita la aplicación de la regla interpretativa -formulada por su intérprete auténtico, es decir, la Corte Interamericana de Derechos Humanos- que obliga a los tribunales nacionales ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango”. Con referencia a la interpretación auténtica y sus efectos en las jurisdicciones nacionales y locales se dijo que “…la interpretación de la CADH debe guiarse por la Jurisprudencia de la Corte IDH, que importa una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el sistema interamericano de protección de los Derechos Humanos”.

XII.- Que, sin perjuicio de ello, en la actualidad corresponde tener en consideración que con fecha 26 de febrero de 2016 la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dictado la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que “El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado”, por lo que el control de convencionalidad por parte del Tribunal

Fiscal de la Nación sólo procede realizarlo ante peticiones de personas de existencia visible, conforme lo señalara el suscripto al votar la causa de la Sala “F” que tramitara bajo el Nro. 31.241-A, correspondiente a la carátula “Chubb Argentina de Seguros S.A.”, haciendo lo propio al votar la causa Nro. 36.950-A caratulada “ABB S.A.” de la misma Sala aduanera, entre otras.

En tal sentido, debe tenerse presente, asimismo, que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como "un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a (derechos humanos)" (Corte I.D.H., "Otros tratados" objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-l/82 del 24 de setiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39).

Además, como el referido Tribunal lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está "destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso" (Corte I.D.H., Restricciones a la pena de muerte (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84).

Y si bien es cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas “…no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención…” (Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51), no lo es menos que poseen “…efectos jurídicos innegables…” (Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos, Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26) para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos; por lo que correspondería que el Tribunal Fiscal aplique dicha doctrina en el pleno ejercicio de su competencia recursiva.

Todo ello, sin perjuicio de la opinión personal del suscripto, en cuanto al amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos, del mismo modo en que lo hace respecto de las sentencias del referido Tribunal internacional.

XIII.- Que, no obstante lo expuesto, la última jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia pareciera ir en sentido contrario, al sostener la existencia de un margen de apreciación a favor de las autoridades nacionales –legislativas y jurisdiccionales– respecto de la interpretación y aplicación del derecho internacional, por lo que la Corte Interamericana de Derechos Humanos no puede revocar sentencias del máximo Tribunal argentino, en tanto no es una cuarta instancia superior a la CSJN, ya que el sistema interamericano de protección de los derechos humanos funciona de manera coadyuvante.

En tal sentido, al resolver el caso “Fontevecchia”, del 14 de febrero de 2017, nuestro Tribunal Cimero sostuvo enfáticamente que “La Corte Interamericana de Derechos Humanos no es “… una instancia ‘revisora’ o ‘casatoria’ de decisiones jurisdiccionales estatales, categoría que excede el carácter coadyuvante y complementario de la jurisdicción internacional, atributos que se desprenden del Preámbulo de la CADH (conf. arg. Corte IDH, caso ‘Perozo y otros v. Venezuela’, sentencia de 28 de enero de 2009, párrafo. 64; Corte IDH, caso ‘Genie Lacayo’, sentencia del 29 de enero de 1997, párrafo 94)”.

Por su parte, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos observó que “la situación de la que fue objeto la resolución de supervisión de cumplimiento de 18 de octubre de 2017 (confr. Resolución de la Corte

Interamericana de Derechos Humanos de fecha 19 de octubre de 2017, dictada en la etapa de supervisión de cumplimiento de la referida sentencia), es decir la resolución precedente del 14 de febrero de 2017 en la que la Corte Suprema de Justicia de la Nación indicó que no podía revocar su sentencia del 25 de septiembre de 2001, habría sido superada, y que la sentencia de condena civil carece en la actualidad de efectos jurídicos, en los términos del punto dispositivo de la Sentencia" de la Corte Interamericana"; añadiendo que la referida decisión de nuestro más Alto Tribunal contenía "un análisis aislado y contradictorio de la práctica de Argentina en relación con el cumplimiento de las sentencias de la […] Corte [Interamericana]" y que esa "posición del […] Estado ya habría sido rectificada con la [nueva] resolución […] emitida por la Corte Suprema de Justicia" (Se refiere al decisorio emitido en dicha litis por la CSJN con fecha 5 de diciembre de 2017, donde el Alto Tribunal destaca que "ha dado cumplimiento total a la referida medida de reparación)

XIV.- Que la denominada "doctrina del margen de apreciación nacional encuentra su origen como criterio hermenéutico instaurado por los organismos del sistema europeo, a fin de interpretar y aplicar el Convenio Europeo de Derechos Humanos (...) esta doctrina puede ser entendida como un espacio de discrecionalidad que cuentan los Estados partes, para fijar el contenido y alcance de los derechos del Convenio Europeo, tomando en consideración determinadas circunstancias jurídicas, sociales y culturales" (López Alfonsín, Marcelo Alberto, "La doctrina del margen de apreciación nacional", en Revista de Derecho Público, 2017-1, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2017, p. 126).

Por ello, dicha doctrina corresponde entenderse en términos básicos como la posibilidad de que los Estados puedan interpretar las normas convencionales de acuerdo a sus propias particularidades nacionales, debiendo tenerse en cuenta, necesariamente, la jerarquía dada por cada Estado a los instrumentos internacionales y el sistema de control de constitucionalidad adoptado por éstos. De este modo, al dirimirse controversias en el ámbito de la jurisdicción federal, provincial y de la Ciudad de Buenos Aires, existe un margen de apreciación judicial para interpretaciones que compatibilicen el alcance de las normas federales, nacionales y locales con las normas constitucionales y convencionales de máxima jerarquía (confr. Leandro Abel Martinez y Emilio Rosatti: "Ensayo sobre el margen de apreciación nacional y la jerarquía de las fuentes en el sistema constitucional argentino", en Revista Jurídica de la Universidad de Palermo, Año 17, Nro. 1, Noviembre de 2019, págs. 135-150).

En el mismo sentido, se ha sostenido que "otro desafío en el ejercicio del control de convencionalidad por parte de los tribunales internos se ciñe a la llamada doctrina del "margen de apreciación" que distingue entre un núcleo duro o esencial común para todos y otro más flexible y maleable, que admitiría ciertas modalidades secundarias de extensión y de aplicación, atendiendo las limitaciones, posibilidades y peculiaridades de cada país; su idiosincrasia y experiencias; preguntándose si la doctrina de la Corte IDH debe ser efectivizada por los jueces de todos los Estados que han aceptado la competencia de la Corte de una forma inalterable o pueden éstos adecuarla a su ordenamiento jurídico interno en virtud de la noción del margen de apreciación (Amaya, Jorge Alejandro, "Perspectivas y prospectivas del control de constitucionalidad y convencionalidad", en www.derechoydebate.com)

XV.- Que, en virtud de ello, es dable predicar que el denominado "margen de apreciación nacional" en cabeza de las autoridades locales en relación al alcance de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, también opera, y con mayor razón, respecto de sus Opiniones Consultivas, máxime ante las particulares circunstancias de la litis, por lo que el ejercicio de dicha atribución corresponde aplicarla, sin hesitación, a los fines de resolver la situación jurídica sometida a examen de este Tribunal; por cuanto la interpretación judicial debe establecer la visión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el

ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

XVI.- Que, por lo demás, cabe destacar que en el orden tributario jurisdiccional-judicial local, de las siete Salas que componen el Tribunal Fiscal de la Nación, solamente la Sala "F" realiza el referido control de convencionalidad, a partir de los precedentes caratulados "La Equitativa del Plata S.A.", del 6 de marzo de 2015, y "Zurich Argentina Cía. Argentina de Seguros S.A.", de fecha 1/2/16 -entre muchos otros-, en los cuales se declarara la inconvencionalidad de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto resultaba violatoria del "plazo razonable" de tramitación de los procesos aduaneros, que es una norma convencional.

Y si bien la primera de las sentencias *supra* referenciadas fue revocada parcialmente por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en fecha 30 de agosto de 2016, merece señalarse que en ningún momento la Alzada cuestionó las facultades del Tribunal Fiscal para ejercitar el control de convencionalidad, sino que se limitó a discrepar con la interpretación realizada en sede jurisdiccional en cuanto al cómputo del plazo prescriptivo.

XVII.- Que, en este orden de ideas, corresponde dejar sentado que este Tribunal Fiscal ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas devienen sustantiva o materialmente judiciales (por ello es correcto denominarlas funciones jurisdiccionales-judiciales), en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa , y resulta ser el único Tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades -por ejemplo, para la declaración de inconvencionalidad de las leyes, pudiendo aplicar, al igual que los Poderes Judiciales de la Nación, CABA y provinciales, la doctrina del "margen de apreciación nacional" a los fines de prescindir de una Opinión Consultiva de la CIDH cuando no conduce a una recta y fiel realización del incólume ideal de justicia, pues resulta propio de tales situaciones la obligación de los jueces de ponderar con mayor rigor la aplicación de los principios jurídicos pertinentes, a fin de no incurrir, con daño para la consecución de dicho ideal, en una aplicación sólo mecánica de esos propios principios (confr. doctrina de Fallos 238:550 y sus citas), evitando reducir las normas jurídicas a una forma meramente abstracta, carente de contenido sustancial- que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia; máxime cuando inveterada jurisprudencia en la materia ha resaltado que los requisitos relativos a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, imparcial e independiente, "se exhibe plenamente satisfecha por la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación" (v. CNApCAF., Sala I, sent. del 12.5.00 in re: "Colfax S.A. c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar (autónoma), y "Telesud S.A.", Sala IV, sent. Del 18.4.85).

Por su parte, y al igual que la US Tax Court -que es el Tribunal que sirvió de precedente para la creación de este TFN-, "ejercita una porción del poder judicial con exclusión de cualquier otra función y de modo similar al ejercicio de los tribunales federales, con independencia de los poderes legislativo y ejecutivo" (confr. US Supreme Court in re ""Freytag v. Commissioner" -1991-); siendo que no existe en nuestro ordenamiento legal norma alguna que impida a este Tribunal ejercer el control negativo de convencionalidad.

XVIII.- Que, por último, y sin perjuicio del modo en que se decide la excepción bajo análisis, este Tribunal no puede dejar de señalar la honda preocupación que implica la extensa duración del sumario aduanero de marras, en

el cual la resolución apelada ha sido notificada 5 años y 5 meses después, cuadra repetir, de haber sido dictada.

Por consiguiente, cabe concluir que la acción del Fisco para exigir tributos se encontraba prescripta al momento de la notificación de la resolución aquí apelada, por lo cual corresponde hacer lugar a este planteo, con expresa imposición de costas; siendo que la solución que aquí se sustenta guarda cabal consonancia con los principios de certeza y de seguridad jurídica que deben salvaguardarse en los procedimientos, ya que una solución contraria podría importar que la Aduana notificara en cualquier momento (por ejemplo, transcurriendo varios años, lustros, decenios, etc.) una resolución datada antes de que operara la prescripción, con la consiguiente incertidumbre en cuanto a los derechos de los administrados (en el mismo sentido, esta Sala “F” in re “EX-2019-112544550-ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A”, del 3 de febrero de 2022, IF-2022-10838655-APN-VOCXVIII#TFN, voto del Dr. Pablo Garbarino) .

XIX.- Que, por lo demás, y bajo los parámetros esbozados, la forma en que propicio que se resuelva es la más adecuada en aras de la seguridad jurídica y se trata, asimismo, de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma, huelga reiterar, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Que, a esta altura, lo cierto es que lo que aquí se discute, teniendo en consideración las diferentes doctrinarias que existen sobre la naturaleza jurídica y el alcance de las facultades jurisdiccionales de esta magistratura tributaria, debiera tamizarse en plena conformidad con lo señalado al votar en el Fallo Plenario del 26/4/2022, a la luz de un sistema jurisdiccional, en lo que hace al reconocimiento del bloque convencional, donde coexista un tribunal de naturaleza similar a la de este Tribunal Fiscal de la Nación, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México.

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos en el fallo de Contradicción de Tesis 259/211 en el fallo 1ª./J.1822 (10a) ante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, del seis de junio de 2011, en http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php), ha sostenido que en el sistema jurídico mexicano actual, los jueces nacionales tanto federales como del orden común, están facultados para emitir pronunciamiento en respeto y garantía de los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y por los tratados internacionales, con la limitante de que los jueces nacionales, en los casos que se sometan a su consideración distintos de las vías directas de control previstas en la Norma Fundamental, no podrán hacer declaratoria de inconstitucionalidad de normas generales, pues únicamente los órganos integrantes del Poder Judicial de la Federación, actuando como jueces constitucionales, podrán declarar la inconstitucionalidad de una norma por no ser conforme con la Constitución o los tratados internacionales, mientras que las demás autoridades jurisdiccionales del Estado mexicano sólo podrán *inaplicar* la norma si consideran que no es conforme a la Constitución Federal o a los tratados internaciones en materia de derechos humanos

Para así decidir, el referido Tribunal Supremo tuvo en cuenta de que a partir de la reforma que otorga jerarquía constitucional a los tratados de derechos humanos, resulta irrelevante clasificar si la pretensión jurídica llevada a los órganos jurisdiccionales se funda en argumentos de constitucionalidad o no, pues con base a la reforma, los Jueces de ese país, al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados

internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Ello así, la Corte mexicana fue contundente al entender que el control de convencionalidad en tanto están facultadas para inaplicar una norma que devenga lesiva al derecho del administrado, se ejerce por los órganos jurisdiccionales federales (Juzgados de Distrito y Tribunales Unitarios de procesos federales y Tribunales Administrativos) así como los órganos jurisdiccionales locales (judiciales, administrativos y electorales) conforme los Arts 1°, 104, 116 y 133 de la Constitución Mexicana, concluyendo que "este medio de control significa que los órganos jurisdiccionales ordinarios al resolver los asuntos sometidos a su competencia deben hacerlo respetando los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y en los tratados internacionales, interpretando y analizando las disposiciones en materia de derechos humanos a la par, o incluso, prefiriéndolos sobre el derecho interno, pues por mandato constitucional, en todo caso debe optarse por el ordenamiento que más favorezca a la persona" (Poder Judicial de la Federación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XV, Tomo Tomo 1, Diciembre 2012, México 2012).

Que, conforme las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, **RESOLVEMOS**:

1) Declarar la inaplicabilidad al caso –en virtud de su inconvencionalidad- del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero (confr. art. 1165 del C.A.), en virtud de los fundamentos desarrollados en los Considerandos que anteceden, en tanto la prescripción no puede quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera;

2) Revocar el artículo 3° de la Resolución (DE PRLA) N° 2920/13, de fecha 11 de junio de 2013, recaída en el expediente SIGEA Nº 12034-490-2007 y declarar prescripta la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la Destinación de Importación Temporal 0200IT14004954G;

3) Imponer las costas del pleito a la DGA vencida.

4) Comunicar el presente a la Secretaria de Hacienda de la Nación, a sus efectos (confr. art. 1165 del C.A.).

De conformidad con el acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Declarar la inaplicabilidad al caso –en virtud de su inconvencionalidad- del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero (confr. art. 1165 del C.A.), en virtud de los fundamentos desarrollados en los Considerandos que anteceden, en tanto la prescripción no puede quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera;

2) Revocar el artículo 3° de la Resolución (DE PRLA) N° 2920/13, de fecha 11 de junio de 2013, recaída en el expediente SIGEA Nº 12034-490-2007 y declarar prescripta la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la Destinación de Importación Temporal 0200IT14004954G;

3) Imponer las costas del pleito a la DGA vencida.

4) Comunicar el presente a la Secretaria de Hacienda de la Nación, a sus efectos (confr. art. 1165 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Cora Marcela Musso (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.),

Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.02 13:40:37 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.02 18:40:59 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.03 14:12:18 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.03 14:12:19 -03:00