República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-34615319-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “KING MARINE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/APELACIÓN”, Expediente n° 40071-A.-

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación**, el **Dr. Christian M. González Palazzo — Vocal Titular de la Vocalía de la 17ª Nominación—, el Dr. Pablo A. Garbarino — Vocal Titular de la Vocalía de la 16ª Nominación— y la Dra. Claudia B. Sarquis —Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación—**, a fin de resolver en los autos caratulados **“KING MARINE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/APELACIÓN”, Expediente n° 40071-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, a fs. 32-39 vta. se presenta el Sr. Jorge Luis OSORIO, en carácter de liquidador de la firma KING MARINE S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 5815/2014 dictada el 28 de agosto de 2014 en el expediente administrativo n° 13289-20892-2008, por la que se le formuló cargo en concepto de tributos adeudados y se dispuso archivar las actuaciones en los términos de la Instrucción General n° 02/07 y su ampliatoria Instrucción General n° 02/08 (D.G.A.), ello respecto de la operación de importación documentada mediante D.I.T. 07 073 IT14 000922 L. Se refiere a los antecedentes del sumario contencioso. Plantea la nulidad del auto de apertura del sumario por no cumplir el mismo con las exigencias del art. 1094 C.A. y la nulidad del procedimiento por la omisión del servicio aduanero de correr vista de las actuaciones conforme art. 1101 C.A. En consecuencia, solicita se declare la prescripción de la acción del fisco para imponer los tributos reclamados. Asimismo, cuestiona la acción del fisco al no tener acreditada la infracción. Por último, alude a la afectación a la garantía de defensa en juicio y el derecho a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable. En subsidio, plantea la ilegitimidad de la tasa de interés mensual sobre deuda en dólares. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba y solicita la revocación de la resolución aduanera apelada, con costas a la contraria.

II.— Que, a fs. 52-62 vta. se presenta la representación fiscal y contesta el traslado que le fue conferido. Formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la contraria. Realiza consideraciones respecto de cada uno de los planteos y agravios esgrimidos por la apelante. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se desestimen los agravios de la actora y se confirme in totum la resolución aduanera recurrida, con costas a la contraria.

III.— Que, a fs. 72 se declara la causa de puro derecho, a fs. 74 vta. se elevan los autos al conocimiento de la Sala “F” y, a fs. 75, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas n° 13289-20892-2008, resultó que las mismas se inician a fs. 4 con el acta de denuncia labrada contra la firma "KING MARINE S.A." por la presunta infracción a lo dispuesto en el art. 970 del Código Aduanero, ello en relación al despacho de importación n° D.I.T. 07 073 IT14 000922 L.

A fs. 13, el servicio aduanero dispuso la apertura del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del citado cuerpo normativo, a fs. 14 realizó la determinación de tributos y multa, a fs. 15 consultó el sistema SUMARCHI donde consta que no existen antecedentes de sumario a nombre de la recurrente, y a fs. 17-18 procedió a dictar la Resolución DE PRLA N° 5815/2014 por la cual resolvió archivar el sumario en lo que hace a la pretensión sancionadora, formular cargo contra la firma KING MARINE S.A. — parte actora en los presentes actuados — y la garante Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. (póliza 934655) por los tributos adeudados e ingresar el antecedente al Registro de sumarios archivados.

V.— Que, sentado lo precedente, corresponde a este Tribunal resolver el planteo de nulidad incoado por la actora en su presentación liminar.

Que, en primer lugar, cabe recordar que el art. 1101 del Código Aduanero establece que: "*cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (...)*".

Que, en fecha 03/05/08, la División Secretaría de Actuación n° 4 dispuso la instrucción de sumario y, conforme surge de las constancias que obran agregadas en el expediente administrativo, se omitió la carga dispuesta por el art. 1101 C.A. de correr vista de lo actuado a los supuestos infractores.

En este sentido, todos los actos procesales cumplidos en forma posterior se hicieron sin intervención alguna de la imputada, quien, frente a tal omisión procesal, no tuvo posibilidad de ejercer su legítimo incólume derecho de defensa, impidiéndole la oportunidad de realizar su descargo, oponer las defensas correspondientes y ofrecer pruebas, previo a la resolución que da por terminado el sumario infraccional.

Es indiscutible que la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos por la normativa aduanera en lo que al procedimiento previsto para las infracciones respecta (arts. 1080 y 1117 del Código Aduanero), dentro del cual figura la corrida de vista a la imputada y su fehacientemente puesta en conocimiento.

Se advierte, entonces, que se configuró una afectación, no solo al derecho de defensa de la actora, sino también a los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

En consecuencia, la omisión en la que incurrió el servicio aduanero al no correr la vista de las actuaciones desnaturaliza el procedimiento previsto por el Legislador, y que tal vicio no puede considerarse saneado ulteriormente con la notificación de la resolución apelada.

En este orden de ideas, cabe concluir que dicha conducta omisiva —lesiva del derecho fundamental de defensa en juicio— torna nulos los actos procesales posteriores a la apertura de sumario por aplicación de la consabida teoría del fruto del árbol envenenado; inclusive el acto administrativo corolario del procedimiento infraccional, la Resolución DE PRLA n° 5815/2014, en tanto adolece de sustento legal y fáctico que validen su necesaria motivación.

VI.— Que, sin perjuicio de lo sentado precedentemente —y que bastaría para dar respuesta jurisdiccional al caso traído a debate—, estimo menester desarrollar algunas consideraciones respecto de la Instrucción General en trato, en tanto el artículo 1°) del resolutorio aquí apelado, se decidió "archivar sin más trámite el presente sumario en los términos del punto IV de la Instrucción General N° 02/07". La misma tuvo como finalidad evitar el dispendio innecesario de recursos materiales y humanos de la Administración Pública, disponiendo en ese sentido el archivo de aquellas actuaciones que importaran la posible aplicación de las sanciones previstas para las infracciones aduaneras, cuyos bajos montos tornaran

antieconómico implementar o continuar medidas tendientes a lograr su cobro.

Conviene aclarar que, no obstante la finalidad perseguida, al tratarse de la investigación de un ilícito, previo a disponer su archivo en base al monto por el que hubiese prosperado la sanción, correspondía en primer término determinar en forma fehaciente si se había configurado o no la infracción imputada en autos, la que, en caso de acreditarse, recién a partir de ese momento daría lugar a la aplicación de la pretendida multa y de los tributos que ahora se pretenden exigir a la firma importadora.

He aquí un procedimiento que comenzó siendo de naturaleza infraccional, pero que culminó con el archivo de las actuaciones y la formulación de un cargo por tributos adeudados, en tanto se dan los presupuestos fácticos de la Instrucción General: que el hecho reprochado como ilícito conlleve la imposición de una multa que resulte inferior a los $30.000,00 —llámese “multa mínima”—, a más de verificarse la inexistencia de antecedentes computables a la importadora.

Claramente, la exigencia tributaria implica una presunción —amén de la suerte de que corra físicamente la pretensión punitiva por conveniencia funcional— y, sobre ella, el servicio aduanero da por hecho el incumplimiento al régimen de importación temporaria según lo previsto en el art. 274 del Código Aduanero.

Que, esa presunción, en este caso en particular, carece de la contracara que pudiere desvirtuarla pues, simple y fatídicamente, el Fisco omitió dar lugar para que la aquí recurrente pudiera defenderse al no realizar la correspondiente corrida de vista de las actuaciones.

En este orden de ideas y teniendo en consideración los extremos señalados ut supra en cuanto al procedimiento llevado a cabo ante la administración, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA n° 5815/2014 dictada en el expediente administrativo n° 13289-20892-2008 con relación a la firma KING MARINE S.A.

VII.— Que, visto lo decidido precedentemente, corresponde analizar el planteo de prescripción esgrimido por la recurrente.

Que tal como fue mencionado, las actuaciones administrativas se iniciaron por la denuncia realizada por el servicio aduanero por presunta infracción al art. 970 del C.A. en relación a la destinación 07 073 IT14 000922 L oficializada el 17/04/2007, cuyo vencimiento operaba en fecha 03/09/2008, la apertura del sumario se materializó el 03/05/2013 y la Resolución recurrida ante estos estrados data del 28/08/2014.

Como *ut supra* se evidencia, la línea de tiempo que cabe trazar a los efectos de analizar didácticamente la vigencia de la potestad sancionatoria del Fisco en este caso, encuentra tres estamentos cruciales. La fecha de vencimiento de la DIT, el auto de apertura del sumario y la resolución condenatoria.

Es menester recordar que los únicos actos administrativos con incidencia en la viabilidad de la acción penal son el que dispone la instrucción del sumario (art.1090 C.A.), en tanto interrumpe la prescripción (937 C.A.) por el plazo de cinco años, y la resolución que da fin al proceso sumarial aduanero.

En este orden de ideas, en el *casus* y conforme lo resuelto en el considerando precedente resulta que, entre el auto que dispone la instrucción del sumario infraccional y siendo nulo el pronunciamiento recurrido, no existieron causales interruptivas y, habiendo transcurrido a la fecha un plazo que holgadamente supera el quinquenal previsto, la acción del Fisco para imponer penas respecto de la firma recurrente en el marco de la operación que conforma el objeto de la presente se encuentra prescrita, y así cabe declararlo.

VIII.— En virtud de todo lo analizado y las particularidades que presenta el caso traído al conocimiento de este Tribunal, considero que las costas del proceso deben ser impuestas al Fisco.

Por la forma en que se resuelve el presente caso, no corresponde tratar los demás agravios vertidos por la recurrente.

Por ello, **VOTO POR:**

1. **Declarar la nulidad de la Resolución n° 5815/2014 recaída en las actuaciones administrativas n° 13289-20892-2008, respecto de la firma KING MARINE S.A.**

2. **Declarar que la acción del Fisco para imponer penas respecto de la firma recurrente en el marco de la operación que conforma el objeto de la presente se encuentra prescripta, ello conforme lo analizado en el considerando VII.**

3. **Imponer las costas a la demandada vencida, conforme con los fundamentos expuestos en el Considerando VIII del presente resolutorio**.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

1°) Que adhiero, en lo sustancial, a lo decidido en los Ptos. I –solamente en cuanto declara la nulidad de la Resolución DE PRLA Nro. 5815/2014, apelada en autos, pero la presente adhesión se encuentra limitada al artículo 2°- y III de la parte resolutoria del voto del Juez preopinante, con expresa excepción de lo señalado en el Considerando VI -en relación al archivo del trámite de la presunta infracción al artículo 970 del Código Aduanero, dispuesto por el servicio aduanero en los términos del punto IV de la Instrucción General Nro. 02/2007 (DGA), en tanto no ha sido materia de agravio y lo resuelto en tal sentido por la Administración no causa ningún perjuicio a la firma recurrente; como así también respecto a lo decidido en el Pto. II de la referida parte resolutoria, en cuanto declara la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas respecto de la importadora, por cuanto la firma recurrente sólo ha peticionado en forma expresa la declaración de prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos (confr. Pto. 3. obrante a fs. 55 vta.) y la jurisdicción de este Tribunal se encuentra en este supuesto limitada por los términos del escrito en recurso (confr. doctrina de Fallos: 296:291; 302:283; entre muchos otros).

2°) Que, en tal sentido, en cuanto al archivo del trámite de la presunta infracción objeto de autos corresponde recordar que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes “ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013 y “BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración al momento de instruir los procedimientos infraccionales, la DGA carece de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la hipotética sanción debatida en la litis (multa), de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos, por lo que todo tipo de multa debiera ser impuesta por este Tribunal Fiscal (o, en su caso, por la Justicia Federal).

En consecuencia, toda condena debiera ser fijada por el Tribunal Fiscal de la Nación y no por la Administración, en aras de la seguridad jurídica y la legalidad, resultando dicho efecto compatible con los demás derechos fundamentales, al 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; siendo que, en tal sentido, siempre se deben aplicar, en debida forma, 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.).

3°) Que, asimismo, cabe destacar que in re “NUTRIBAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación”, Expediente Nro. 36.507-A, del 6 de marzo de 2020, el suscripto declaró, en disidencia, la inconstitucionalidad del art. 1112, apartado a), del Código Aduanero, en cuanto faculta a la Dirección General de Aduanas a condenar a los administrados mediante la aplicación de sanciones de naturaleza penal.

No obstante, en dichos pronunciamientos se puntualizó expresamente que el ejercicio de facultades jurisdiccionales en materia penal por parte de la Administración debía quedar limitado a una labor de investigación sumarial en la faz instructoria, aunque jamás decisoria.

Por último, el carácter eminentemente penal de las multas ha sido recientemente reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 7 de marzo del 2023, en los autos caratulados “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo”.

En efecto, la referida sanción es de carácter penal pues, “‘si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva’, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal” (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089).

4°) Que, en tal orden de ideas, dentro de dichas facultades instructorias, que le acuerda tanto el Decreto Nro. 618/97 como la ley 22.415 y las normas dictadas en consecuencia, se encuentra la de desestimar la denuncia cuando no fuere verosímil, careciere de seriedad o bien cuando los hechos investigados no configuraren una infracción aduanera (confr. art. 1090, inc. b), del C.A.); como así también la de establecer con carácter general los límites para disponer el “archivo” de los casos de fiscalización, determinación de oficio, liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial, aplicación de sanciones u otros conceptos o procedimientos a cargo del organismo, que en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna y económica concreción, en especial cuando esa decisión no causa agravio al particular, como sucede en el sub examine, ni afecta el control aduanero.

5°) Que, en efecto, la Instrucción General 02/2007 (DGA) y su ampliatoria I.G. 02/2008 (DGA) dispuso que los (mal denominados) jueces administrativos a cargo de las distintas áreas -previa evaluación de cada caso- dispondrán el archivo de las actuaciones que pueda importar la aplicación de sanciones por infracciones aduaneras, cuyos bajos montos tornen antieconómico implementar o continuar medidas tendientes a lograr su cobro con los alcances que se determinan.

Y, entre la referidas sanciones, se incluyó expresamente las denuncias por infracción al artículo 970 de la ley 22.41, cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de PESOS DOS MIL ($2.000), siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados, por el tipo infraccional citado dentro de los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción, que en conjunto superen el monto aludido (confr. art. IV.4. de la Instrucción General Nro. 2/2017 de la DGA, publicada en el Boletín Oficial el 31 de enero de 2017).

6°) Que, por lo tanto, toda vez que la presunta infracción sometida a análisis de este Tribunal se cometió en fecha 3/9/2008, cabe colegir que no surge de la litis que la firma recurrente tuviera registrado antecedentes similares al 3 de septiembre de 2007, por lo que la Aduana no podrá proceder al “desarchivo” infraccional de las presentes actuaciones ni utilizar el presente Sumario en otro proceso aduanero donde intervenga la firma recurrente, máxime cuando de la foja 13 de las actuaciones administrativas que tengo a la vista se desprende –sin hesitación- que al día 25 de marzo de 2014 “no existen antecedentes” de sumarios archivados en cabeza de la empresa importadora que la inhiban del tratamiento previsto por la normativa de referencia, por lo que el archivo dispuesto en la causa por la DGA resulta definitivo, no causa agravios ni puede perjudicar en el futuro al particular.

7°) Que, por lo demás, no debe olvidarse que al tratarse de un procedimiento por infracciones (Sección XIV, Título II, Capítulo III, del Código Aduanero), resultan aplicables en primer término las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal (hoy Código Procesal Penal de la Nación, ley 27.063), según lo dispone expresamente el inc. 2, del artículo 1.017 de la ley 22.415 y la doctrina de Fallos 332:1109 -voto del Dr. Zaffaroni-, entre muchos otros.

En tales condiciones, la citada normativa de aplicación supletoria ahora contempla el denominado “principio de oportunidad” o de la disponibilidad de la acción por parte del Ministerio Público Fiscal, que es regulada en los siguientes artículos: el criterio de oportunidad (art. 31), conversión de la acción (art. 33), conciliación (art. 34) y suspensión del proceso a prueba (art. 35), siendo que todos los referidos institutos figuran ahora en el código sustantivo en los artículos 59 inc. 5), 6) y 7) y art. 73 párr. 2º, que se incluyeron con posterioridad a la sanción del catálogo procesal nacional y constituyen un elenco “mínimo” de garantías que corresponde incorporar al procedimiento aduanero sancionador.

Por ende, uno de los criterios de oportunidad que posibilitan la disponibilidad de la acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal es aquél que hace referencia a la “Insignificancia del hecho”, debiendo interpretarse que se trata de hechos de mínima importancia, que no poseen la entidad suficiente como para poner en peligro ni lesionar el bien jurídico tutelado ni tampoco el interés público, siendo que este principio, con los matices y dentro de los límites propios de la materia aduanera, puede ser aplicado por la Dirección General de Aduanas al momento de instruir casos como el presente, a través de la aplicación de normas reglamentarias que recepten su hermenéutica y siempre que no resulten incompatibles con 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).

8°) Que, por último, corresponde aclarar que en la especie no resulta de aplicación lo decidido por esta Sala “F” in re “Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros S.A.” con fecha 12/2/2020, pues la cuestión resuelta en aquella oportunidad por este Tribunal no resulta un caso “estrictamente análogo” al aquí debatido, ni corresponde una aplicación automática de dicho precedente, pues basta una mera lectura y el cotejo de ambas causas para advertir que se trata de supuestos distintos, en los hechos como los sujetos apelantes resultan diferentes, en tanto en dicho precedente la parte recurrente era la compañía aseguradora que había garantizado la operación en trato, la que no resultaba pasible, en virtud de los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena, de ningún tipo de reproche infraccional (sólo del tributario), mientras que en el sub lite la demandante es la propia firma importadora, a quién, a partir de su conducta, se le puede imponer tanto la sanción penal (multa) como la formulación de un cargo aduanero por los tributos presuntamente adeudados al Estado Nacional.

9°) Que en cuanto a lo decidido por el Juez instructor en relación a la prescripción de la acción fiscal para imponer penas, cabe destacar que, además de no existir en la litis un planteo concreto de la empresa recurrente en relación a ello, lo cierto es que en la especie la DGA ha procedido –cabe precisar que sólo en materia infraccional, pues también ha formulado un cargo aduanero a la empresa importadora y a la compañía aseguradora interviniente- , al “archivo”, sin más trámite, de las presentes actuaciones (art. 1° Resol. DE PRLA n° 5815/2014). Por lo tanto, y en la medida en que el suscripto considera –en los términos formulados en el Considerando 6° del presente decisorio- que dicha decisión aduanera se ha tornado definitiva e irrevocable, no corresponde pronunciarse sobre un planteo prescriptivo que no ha sido peticionado por la interesada.

En definitiva, el archivo del Sumario implicó indudablemente una renuncia de la DGA a ejercer la potestad sancionatoria, por lo que ello impide ingresar en el examen de dicho agravio (confr. Sala I Contencioso Administrativo Federal in re “Denso Manufacturing Argentina S.A.”, del 11 de octubre de 2022)

10°) Que en virtud de las razones esgrimidas en los Considerandos que anteceden, y compartiendo lo postulado en el Considerando V del voto que antecede -en relación a que la omisión en que incurrió el servicio aduanero al no correr la vista de las actuaciones administrativas desnaturaliza el procedimiento previsto por el legislador, y que tal vicio no puede considerarse saneado ulteriormente con la notificación de la resolución apelada-. resulta ajustado a derecho declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución DE PRLA Nro. 5815/2014 de fecha 28 de agosto de 2014, apelada en autos.

11°) Que, sentado ello, corresponde tratar el agravio formulado por la firma actora a fs. 55 vta. (Pto. 3), en donde

peticiona expresamente la prescripción de la acción fiscal para percibir los tributos reclamados en autos.

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.

12°) Que ante dicho postulado, y de acuerdo a lo que surge de las actuaciones administrativas, se desprende -de un modo integral y razonable- que la firma actora recién tomó "fehaciente" conocimiento de la Resolución DE PRLA n° 5815/14 apelada en autos casi 4 (cuatro) años y 7 (siete) meses después de su dictado –la misma fue suscripta en fecha 28 de agosto de 2014 y recién se notificó de modo expreso la intimación aduanera obrante a fs. 26 de las actuaciones administrativas mediante SICNEA 19001NOTI042391V el día 21 de marzo de 2019, siendo que dicho extremo dió razonablemente lugar al pleno conocimiento del resolutorio aquí impugnado- cabe colegir que 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).

13°) Que, en efecto, no escapa al análisis del suscripto que a fs. 20/21 de las actuaciones administrativas SIGEA 13289-20892-2008 obra glosada una notificación previa a la firma actora de fecha 13/7/2015 -es decir, casi 11 meses después de su dictado-, que la recurrente manifiesta a fs. 32 vta. de autos no haber recibido. Asimismo, también se desprende de los antecedentes aduaneros que el día 14/7/2015 se notificó de la Resolución objeto de autos a la compañía aseguradora interviniente. Acto seguido (fs. 23 act. adm.), obra un sello fechador del 8 de noviembre de 2017. Y, con posterioridad (fs. 26 act. adm.), la propia DGA en fecha 12 de marzo de 2019 ordenó intimar nuevamente a la firma actora -no así a la compañía aseguradora interviniente- al pago de los tributos que surgían de la Resolución apelada en la litis, siendo que dicha diligencia se practicó mediante SICNEA 19001NOTI042391V el día 21 de marzo de 2019 (confr. fs. 28/29 act. Adm.), extremo que indudablemente dió lugar al recurso de apelación bajo exámen.

Ahora bien, la firma recurrente no se está agraviando ante estos estrados de la referida intimación aduanera glosada a fs. 26 del SIGEA 13289-20892-2008, sino que mediante su recurso de apelación -presentado ante esta sede el 19 de abril de 2019- cuestiona y se agravia directamente de la Resolución DE PRLA n° 5815/2014 del 28 de agosto de 2014.

Por ende, de interpretarse que la diligencia relativa a la cédula de notificación aduanera del 14 de julio de 2015 se practicó en un modo correcto, la referida Resolución DE PRLA n° 5815/2014 estaría firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Pero ha sido el propio Fisco, quién al momento de contestar el recurso de su contraria (fs. 52/62) guardó expreso silencio ante dicha situación, por lo que, habida cuenta las particulares circunstancias de la causa y el tiempo transcurrido, como así también por plena aplicación del principio "pro actione", corresponde seguir en la especie, bajo una visión integradora y sistémica, la línea interpretativa más favorable al ejercicio de la acción procesal, asegurando en lo posible y más allá de las dificultades de índole formal que puedan suscitarse, una decisión jurisdiccional-judicial sobre el fondo de la cuestión objeto de autos; siendo que la solución que se adopta en la litis, se ajusta a reiterada jurisprudencia y resulta acorde con los más elementales principios del derecho procesal, que tienen incidencia en la garantía constitucional de la defensa en

juicio, y en su expresión del derecho al debido proceso.

Es decir, no se obstaculiza ni entorpece la labor recaudatoria cuando se exige que ésta sea desarrollada de modo tal que permita al contribuyente ejercer adecuadamente su defensa.

En síntesis, el derecho de defensa, consagrado constitucionalmente en el artículo 18 de la Constitución Nacional y Tratados internacionales, tiene un criterio amplio de aplicación tanto en el marco jurisprudencial como en doctrina, y se traduce en dos facetas: la facetas, cuyas expresiones son, el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas, y el derecho a obtener una resolución legítima y fundada. Ello así, el derecho a ser oído contiene circunstancias tales como la publicidad del procedimiento, la posibilidad de que el administrado conozca fehacientemente las actuaciones administrativas, y la pertinente posibilidad de expresar los motivos de sus cuestionamientos antes o después de la emisión del acto administrativo.

Por lo demás, existe una fuerte vinculación ontológica y sustancial entre el decisorio administrativo apelado en autos y la intimación aduanera a pagar tributos a King Marine S.A. glosada a fs. 26 de las actuaciones administrativas objeto de autos, por cuanto el acto consecuente (de fecha 12 de marzo de 2019) resulta susceptible de ser determinado total o parcialmente por el acto antecedente (la referida Resolución DE PRLA n° 5815/2014 del 28 de agosto de 2014); refiriéndose esta determinación no sólo a la causa, sino a todos los elementos de validez del acto, y se predica no sólo entre toda la serie de actos que se manifiestan sucesivamente, como antecedentes y consecuentes hasta llegar al consecuente final (confr. Barra , Rodolfo C., “Los actos administrativos contractuales. Teoría del acto coligado”, Buenos Aires, Ábaco, 1989; Coviello, Pedro J. J., “Estudio preliminar,” en Mertehikian , Eduardo, “Estudios sobre contratación pública”, Buenos Aires, Ciencias de la Administración, 1996, p. 54 y ss. y sus referencias; págs. 102 y ss.).

A ello deberá sumarse que, de un análisis meduloso de las actuaciones administrativas de referencia, con meridiana claridad se observa, en relación a las cédulas de notificación de la mentada Resolución DE PRLA n° 5815/2014 del 28 de agosto de 2014, que las mismas no guardan la correlación debida, toda vez que a fs. 19 obra una notificación a Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., a fs. 20/21 se encuentran glosadas las notificaciones que la propia firma actora manifiesta no haber recepcionado, y a fs. 22 está incorporada otra cédula a la misma compañía Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., siendo que de 22 vta. se desprende que la misma fue practicada en fecha 14/7/2015.

No obstante, un orden lógico, sensato, prolijo y cronológico de cualquier expediente administrativo sugiere que las cédulas de notificación practicadas sobre personas jurídicas distintas, deben agregarse de modo conjunto y no alternado, como sucedió en el sub-examine.

Asimismo, otra sugestiva “singularidad” del sub-examine consiste en que se encuentran agregadas a fs. 24/25 sendas notificaciones a la compañía aseguradora interviniente, de una supuesta intimación aduanera del día 5 de febrero de 2019, que NO EXISTE EN EL SIGEA 13289-20892-2008. Lo que si existe, con posterioridad a la referida intimación aduanera de fs. 26 del día 19 de marzo de 2019, es el envío de una nueva notificación a Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. -pese a que la referida intimación sólo se ordenaba en cabeza de la aquí recurrente, sin hacer referencia alguna a la compañía de seguros- con fecha 14/3/2019 (fs. 27), pero sin que figure la constancia de “NOTIFICADO”.

Por el contrario, a fs. 28 se envía mediante SICNEA 19001NOTI042391V el mismo día 14 de marzo de 2019 idéntica comunicación a King Marine S.A., mientras que a continuación obra su constancia de notificación con fecha 21/3/209, pero sin que dicha pieza se encuentre foliada apropiadamente, siendo que, en definitiva, la DGA incorporó en el sublite de modo previo el envío de la comunicación -no hay constancias de la efectiva notificación- a la compañía aseguradora de un acto aduanero que intimaba el pago de tributos solamente a la empresa actora, cuyas constancias de envío y notificación (aun ésta última sin estar foliada) se encuentran glosadas con posterioridad.

En conclusión, todos los extremos supra descriptos constituyen graves irregularidades y anomalías que no debieran jamás manifestarse en la relación de IGUALDAD -nunca de poder, en tanto éste (el poder “político-social”) debe ejercitarse de

un modo mínimo y limitado, y sólo para organizar la convivencia y garantizar la libertad, la seguridad, el desarrollo, la paz, la independencia y la dignidad de todo ser humano, en el marco de un Estado Constitucional-Convencional de Derecho; y no para satisfacer otros fines ni convalidar desviaciones, mucho menos cuando son personales- que el Estado debe siempre observar, respetar y tutelar ante todas las peticiones jurídicas de los particulares.

Por último, lo cierto es que en la litis se declara solamente la nulidad del artículo 2° de la Resolución DE PRLA Nro. 5815/2014 del 28 de agosto de 2014, apelada en autos, y no la nulidad de todo el procedimiento; por lo que dicho extremo no impide considerar las cuestiones jurídicas atinentes al tiempo que insumió la posterior comunicación fehaciente a las partes, en tanto la notificación de un acto insanablemente nulo no puede generar ningún tipo de efectos disvaliosos a los particulares interesados, que indudablemente se le ocasionarían a la empresa recurrente de no resolverse el agravio prescriptivo de naturaleza tributaria, pues la DGA estaría en condiciones técnicas de continuar con la tramitación de un procedimiento aduanero que data del año 2008.

14°) Que a lo expuesto, también 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 art. 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 art. 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 guía 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 Boletín 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.

15°) 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.

16°) 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 Procedimientos Administrativos 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 artículo 805, inciso 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.

Bajo los parámetros expuestos, cabe colegir que no existe en nuestro ordenamiento jurídico norma ni razón alguna que autorice al Fisco a notificar de modo fehaciente una resolución administrativa casi 11 meses después de su dictado y volver a intimar los tributos generados en la especie más de 4 años después, 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.

17°) Que, en consecuencia, 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 absoluta colisión y no guarda consonancia axiológica ni 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.

18°) 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 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. Todo ello sin perjuicio de la doctrina legal establecida por el Acuerdo Plenario de la competencia aduanera de este Tribunal con fecha 26/4/2022 in re "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.", en relación a la imposibilidad de esta magistratura de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, la que no puede ser extendida, sin más, a la declaración de inconvencionalidad de las normas internas -en el caso, de raigambre aduanera- que se encuentren en expresa colisión con el citado orden jurídico convencional.

En efecto, y a expresa diferencia de lo que ocurre en relación al "control de constitucionalidad", no subsiste restricción normativa ni Plenaria 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.

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", sentencia 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".

19°) 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 autor 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; máxime cuando la OC en cuestión ha sido firmada por los actuales integrantes de dicha Corte Internacional, 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 autor, 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.

20°) 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).

21°) 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).

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).

22°) 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-, siguiendo la doctrina emanada de los votos

preopinantes del suscripto (por cuanto los expedientes tramitaban por ante la Vocalía de la 16° Nominación, a su cargo), 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.

23°) 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. CNACAF., Sala I in re: "Colfax S.A. c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar (autónoma), sentencia del 12 de mayo de 2000 y Sala IV, "Telesud S.A.", sentencia del 18 de abril 1985).

Por su parte, y al igual que la US Tax Court -que es el principal Tribunal (además del antiguo Tribunal Fiscal de la Federación Mexicana creado en 1937, hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa en dicho país) 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. United States Supreme Court in re "Freytag, et al, Petitioners v. Commissioner of Internal Revenue", 501 U.S. 868, del 27 de junio de 1991); siendo que no existe en nuestro ordenamiento legal norma alguna que impida a este Tribunal ejercer en plenitud el control negativo de convencionalidad.

24°) 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, el cual está siendo resuelto por este Tribunal Fiscal a los 15 años de acaecida la supuesta infracción.

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 al planteo expresamente formulado por la empresa recurrente en tal sentido, 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 in re "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expediente EX-2019-

112544550- -APN-SGASAD#TFN, del 3 de febrero de 2022, voto del Dr. Pablo Garbarino).

25°) Que, bajo los parámetros expuestos, 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.).

Que, conforme lo expuesto en los Considerandos que anteceden, **VOTO por**:

1) Declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución DE PRLA Nro. 5815/2014 del 28 de agosto de 2014, apelada en autos.

2) Declarar la inaplicabilidad al caso -a raíz de su inconvencionalidad- del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, 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 de modo fehaciente la resolución aduanera.

3) Declarar prescripta la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la destinación de importación temporaria 07-073-IT14-000922L. Con costas a la DGA.

4) Comunicar a la Secretaría de Hacienda de la Nación, a sus efectos (art. 1165 C.A.).

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo.

Visto lo precedente, **POR MAYORÍA SE RESUELVE:**

1. **Declarar la nulidad de la Resolución n° 5815/2014 recaída en las actuaciones administrativas n° 13289-20892-2008, respecto de la firma KING MARINE S.A.**

2. **Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas respecto de la firma recurrente en el marco de la operación que conforma el objeto de la presente.**

3. **Imponer las costas a la demandada vencida.**

Regístrese, notifíquese y, firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la instancia de origen y archívese. —

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.29 00:01:26 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.29 11:33:19 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.29 15:26:11 -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: 2023.03.29 15:26:12 -03:00