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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-95496840-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 16 de Agosto de 2023

Referencia: Sentencia-EX-2022-119550844-COSENA SEGUROS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver el expediente **EX-2022-119550844-APN-SGASAD#TFN caratulado: "COSENA SEGUROS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", y**

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

I.- Que por RE-2022-119547574-APN-SGASAD#TFN, se presenta, por apoderado, la firma Cosena Seguros S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 749/2019, recaída en la actuación n° 12210-4725-2009, en cuanto en su art. 1° se le formula cargo en concepto de tributos por la suma de U$S 2.809,34, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en su calidad de garante de la operación de importación temporaria n°07 073 IT14000677S (pólizas electrónicas nros. 67332 y 80686). Plantea la nulidad de todo lo actuado, toda vez que la aduana no notificó la pertinente corrida vista de las actuaciones administrativas no pudiendo ejercer su derecho de defensa. Destaca que toma conocimiento del sumario recién con la notificación de la resolución aduanera aquí apelada. Agrega que conforme lo establece el art. 1101 del C.A., el administrador debe correr vista a los presuntos responsables, para anoticiarlos de cual es la infracción o hecho investigado, a los efectos de que los mismos puedan utilizar, "en ese momento", su derecho a defensa ofreciendo en dicha oportunidad toda la prueba y acompañar, asimismo la documental que obrare en su poder. Asimismo, manifiesta que ademas de la corrida de vista prevista en el art 1101 del C.A., resulta de importancia también a los efectos de hacer conocer la liquidación de tributos efectuada, lo establecido por el art. 1003 del C.A., que dispone que la vista contemplada en el art 1101 tendrá los efectos de la notificación de la liquidación de los tributos. En razón de ello, solicita se declare la nulidad de todo lo actuado. Resalta que, hasta la fecha, nunca le fue notificado una apertura de sumario por una posible infracción al art. 970 del C.A., respecto de la D.I.T. n° 07 073 000677S, en virtud de haber supuestamente garantizado la misma. Refiere a los arts. 7 y 14 inc. b), de la ley 19.549. Cita jurisprudencia. Asimismo, plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos. Transcribe los arts. 803, 804 y 805 del C.A., destacando que la destinación es del año 2007 y recién 15 años después, en el año 2022, se le notificó la resolución aduanera que habilita la vía para recurrir a un órgano

imparcial. Expresa que la resolución aquí apelada fue dictada en fecha 18/02/2019, notificada luego de 3 años y 8 meses despúes en fecha 17/10/2022, es decir, cuando ya había operado el vencimiento del curso de la prescripción repecto de la actora. cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. A su vez, plantea la violación del principio del debido proceso adjetivo como así también la vulneración del derecho a obtener uan resolución judicial dentro de un plazo razonable. Analiza la naturaleza jurídica del seguro de caución, como así también, el alcance de la responsabilidad de la aseguradora. Señala que para el supuesto de que deba afrontar el pago de los tributos, el mismo deberá ser con la limitación monetaria que el contrato establecería, la suma máxima de $28.710 y de $12.340 conforme pólizas nros.67332 y 80686, respectivamente. Plantea la improcedencia del reclamo de derechos adicionales como así también, la improcedencia del reclamo de IVA Adicional y Ganancias conforme el criterio sentado en el fallo de la C.S.J.N. “Cladd”. A su vez, cuestiona la tasa de interés del art. 794 del C.A. por entender que es confiscatoria. Asimismo, plantea la inconstitucionalidad de la tasa estipulada para las deudas tributarias. Ofrece prueba y efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-22891096-APN-DTD#JGM, se presenta el apoderado del fisco, contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora. Como cuestión previa plantea la competencia de este Tribunal, con fundamento en que la recurrente pretende recurrir un cargo tributario, sin siquiera haber previamente impugnado el mismo. Realiza un breve analisis de la Instrucción General 11/2016. Manifiesta que sin perjuicio de que el mencionado cargo ha derivado de un procedimiento infraccional, el mismo no ha alcanzado el monto exigido por la IG 9/17 (DGA), es decir, que se analizó el supuesto básico y aplicó la solución que estableció la norma en ejercicio de sus facultades regladas. En consecuencia, señala que no es un procedimento infraccional sino una simple determinación tributaria. Cita jurisprudencia. Concluye que al resultar el cargo apelado una liquidación originaria de tributos, correspondía el procedimento reglado por el art. 1053 inc. a), del C.A., solicita se declare la incompetencia de este Tribunal para resolver en la presente causa. Subsidiariamente, contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Por su parte respecto de la nulidad del auto de apertura de sumario y nulidad del proceso opuesta por la actora, el representante fiscal, cita jurisprudencia y doctrina al respecto. Señala que la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos no se encuentra prescripta, ello en razón de que desde la instrucción del sumario (ver fs. 26 act adm), hasta el dictado del pronunciamiento que habilitare la vía ejecutiva la prescripción de la acción tributaria se suspende (art. 805 C.A.). Expresa que conforme surge de las actuaciones administrativas la actora no probó que se haya regularizado correctamente la importación temporal de autos. Destaca que las partes deben atenerse a la claúsulas del contrato, por lo tanto, tanto el tomador como el asegurador se encuentran obligados solidariamente, pudiendo la aduana dirigir las acciones contra ambas o contra cualquiera de las dos indistintamente. Aduce que la aseguradora responde con los alcances que, de acuerdo con las leyes y reglamentaciones aduaneras vigentes, es causa eficiente del contrato de seguro en cuestión. Por ello, la obligación tributaria de la aseguradora es idéntica a la del tomador, por lo que no se podría entender que la fianza no contemple la totalidad de los tributos y percepciones asociados a la Destinación de Importación, ya que es precisamente el contrato de fianza el que expresamente establece que la aseguradora responde en iguales términos que el importador. Cita jurisprudencia y doctrina. Hace reserva del caso federal. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas de la causa. Finalmente, solicita se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la contraria.

III.- Que a fs. 1 de las actuaciones administrativas SIGEA n° 12210-4725-2009 obra agregada el acta de denuncia por la supuesta infracción al artículo 970 del C.A. en relación a la D.I.T. nro. 07 073 IT14 000677S. A fs. 3 obra agregada la Nota n° 8769/09 (SE PTEZ). A fs. 4 obra agregada copia del D.I.T. nro. 07 073 IT14 000677S y a fs. 5 se remiten las actuaciones a la División Verificación a los fines de que se informe el Valor en Aduana para la

aplicación de multas, alicuotas que gravan la importación a consumo y si la mercaderia es de importación prohibida. A fs. 6 A se informan las alícuotas aplicables a la mercadería en presunta infracción. A fs. 7/9 se liquidan los tributos relativos a la operación. A fs. 10 se remiten los actuados a la Sección Procedimentos Técnicos y a fs. 11 mediante Nota n°4940, se ordena aperturar sumario. Por el alcance Actuación Sigea n° 12206-5434-2009, se presenta y acompaña documentación -fs 12/18-, el despachante de aduana, Sr. Ernesto O. Schafer, a los fines de solicitar la liberación de las garantias relacionadas con la DIT en trato.A fs. 20/22, obran la liquidación de tributos y multa, y prints de pantalla de Consulta de Garantías Global o Unitaria. A fs. 23, se solicita al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, que se practique liquidación sin el concepto Derecho Adicional y a fs. 24/25, se agregan las liquidaciones de tributos y multa. A fs. 26 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A., y se corre vista de lo actuado conforme lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. A fs. 28/30 nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 31 se señala que se procedió a la consulta del Sistema SUMARCHI de donde surge que no existen antecedentes infraccionales registrables computables, respecto de la firma importadora Hibricom S.A. A fs.32/33 obra la Resolución DE PRLA n° 00749/2019, aquí apelada.

IV.- Que, posteriormente se elevan los autos a esta Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- Que, en pimer lugar corresponde tratar como cuestión previa la competencia de este Tribunal, para entender en la presente causa.

Que, conforme resulta de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las mismas se iniciaron por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. conforme al acta de denuncia que obra a fs. 1 de los antecedentes administrativos.

Que en razón de ello, el servicio aduanero dictó la Resolución DE PRLA n° 00749/2019 mediante la cual se resolvió -art. 1- “archivar las actuaciones en los términos de la Instrucción General N°11/16 (D.G.A.)” y asimismo –art.2- formuló cargo a la importadora y a la aseguradora, única apelante en autos, en concepto de tributos adeudados. Por su parte, al notificar la mencionada resolución, el servicio aduanero hizo saber a la actora que contra la misma podía interponer los recursos de apelación previstos en el art. 1132 del C.A. En consecuencia, la firma aseguradora apeló el resolutorio ante este Tribunal.

Que ahora bien, el fisco sostiene que la actora debió – y no lo hizo-, haber impugnado el cargo en sede administrativa en los términos del art. 1053, inc.a), del Código Aduanero y no haber interpuesto el recurso de apelación previsto en el art. 1132 ap. 1 del C.A.

Que, el art. art. 1132, apartado 1, establece que, “...contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos de repetición y para las infracciones como así también en los supuestos de retardo por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados se podrá interponer en forma optativa y excluyente: a) el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal; o b) demanda contenciosa ante el juez competente...”. Por su parte, el art. 1133 del C.A. dispone que ....”salvo en los supuestos de retardo, la apelación o la demanda previstas en el artículo 1132 deberán interponerse dentro del plazo de QUINCE (15) días, contado desde la notificación de la resolución.”

Que, por su parte, el art. 1053, inc. a), del C.A., establece los supuestos en los que el administrado puede impugnar el acto por el cual se liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviera contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.

Que, como se dijo en el considerando precedente, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que, al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería, cuyo ingreso se documentó mediante la destinación suspensiva de importación temporaria nº DIT 07 073 IT14 000677S, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen, encuadrada dicha conducta en el art. 970 del C.A.

En consecuencia, al tratarse de un sumario infraccional que culmina con una resolución que pone fin al mismo, esto es la aquí apelada, este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa. Por ende, corresponde rechazar el planteo de incompetencia opuesta por la representación fiscal, con costas.

VI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde tratar la nulidad opuesta por la actora, en cuanto aduce que no fue notificada de la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A., en razón de ello, no fue citado en el sumario administrativo por la posible infracción al art. 970 del C.A. respecto de la destinación suspensiva nº 07 073 IT14 000677S en su carácter de garante, no pudiendo en consecuencia, ejercer su derecho de defensa.

Que, de la complusa de las actuaciones administrativas SIGEA 12210-4725-2009, surge que se iniciaron, con motivo de la denuncia nro. 419/2009, formulada contra la firma Hibricom SA, en los términos del art. 970 del CA, en relación al DIT nro. 07 073 IT14 000677S .

Que, el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por lo cual cuando el servicio aduanero tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden (cfme. Arts. 1080 y 1081 del CA).

Que, según consta en las actuaciones involucradas en la presente causa, con posterioridad a la denuncia antes mencionada y con anterioridad a la instrucción del sumario, el servicio aduanero procedió a practicar la clasificación, aforo y liquidación de la multa mínima y de los tributos correspondientes a la mercadería en infracción ingresada mediante el DIT nro. 07 073 IT14 000677S.

Que, el art. 1091 del CA establece que: “El sumario tiene por objeto; a) comprobar la existencia de una infracción aduanera; b) determinar los responsables; c) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables; d) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder” y el art. 1094 del referido plexo normativo, dispone que: “En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados”.

Que, por su parte, el art. 1101 del CA 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. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare".

Que, si bien la Aduana dispuso en el mismo auto de instrucción de sumario la corrida de vista a la firma Hibricom SA y la citación en garantía a su aseguradora, lo cierto es que no se notificó a la aquí recurrente de tal acto, ello en razón de que no hay constancias en las mismas de la efectiva notificación del auto de fs. 26 en las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa.

Que, una vez instruido el sumario y ordenada la pertinente corrida de vista, se dictó la resolución aquí apelada y no obra ninguna constancia que dé cuenta de que se hayan efectuado las diligencias necesarias a los fines de verificar la existencia de comisión de la infracción denunciada.

Que, el servicio aduanero al dictar la resolución apelada en autos ordenó el archivo de las actuaciones de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General 11/16 (DGA), reclamándole el pago de tributos con relación a la Destinación nro. 07 073 IT14 000677S

Que ahora bien, la mencionada Instrucción General 11/16 (DGA) fue dictada con el objeto de establecer las pautas procedimientales que habilitan a los jueces administrativos a disponer el archivo de las actuaciones sumariales en las que se investiga la presunta comisión de infracciones aduaneras cuyos montos tornen antieconómico instrumentar y continuar las medidas implementadas tendientes a lograr su cobro. Por consiguiente, determinó el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de Pesos Treinta Mil, ($15.000), ello siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados por el art. 970 del C.A., dentro de los últimos doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción.

A su vez, mediante dicha instrucción se establecieron las areas intervinientes en las que resulta obligatoria la aplicación de la misma, el procedimiento a seguir por las referidas areas y los requisitos que deben cumplirse para hacer efectivo lo dispuesto en la Instrucción, es decir, archivo provisorio de los sumarios.

Que, por lo demás, la aquí actora recién tomó conocimiento del sumario administrativo al notificarse del dictado de la Resolución DE PRLA N° 749/2019 apelada en autos, por la que se le reclama el pago de tributos que correspondería por el incumplimiento del DIT nro. 07 073 IT14 000677S.

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración y es en el marco del mismo donde se debe garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en consecuencia, la omisión de correr vista a la aseguradora y asimismo de notificarla efectivamente de dicho acto le impidió ejercer debidamente su derecho de defensa, vulnerándose su derecho a ser oído y derecho al debido proceso, en cuanto se exige el pago de tributos por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art 970 del CA sin haberse verificado ni constatado la misma.

Que, en definitiva, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable respecto de todo lo actuado en el sumario que ha tramitado como expte. n°12210-4725-2009, en relación a la aseguradora recurrente, a continuación de la liquidación de tributos y multa obrante a fs. 30, como así también de la Resolución DE PRLA n° 749/2019.

VII.- Que, corresponde a continuación tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra contovertido en autos que el vencimiento del DIT operó el 09/03/2009.

Que, conforme lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 1/1/2010.

Que dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario de fecha 18/12/2014, conforme lo dispuesto en el art. 805 del C.A.,que espablece que la acción del fisco para percibir tributos se suspende 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.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora, atento a que conforme lo aquí resuelto la acción del fisco para percibir tributos continua suspendida.

VIII- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás planteos de la actora.

Por ello, voto por:

1.- Rechazar el planteo de incompetencia interpuesto por la representación fiscal.

2.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora Cosena Seguros S.A. en el sumario que ha tramitado como expediente n° 12210-4725-2009 a continuación de la liquidación de tributos y multa (fs. 30 de las actuaciones administrativas), incluyendo también a la Resolución DE PRLA n° 749/2019, aquí apelada.

3.- Costas al Fisco.

4.- Rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora, sin costas.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

1°) Que adhiero, en lo sustancial, a lo decidido en los Ptos. I, II -solamente en cuanto declara la nulidad de la Resolución apelada en autos- y III de la parte resolutoria del voto de la Vocal preopinante, con expresa excepción de lo señalado en los Ptos VI y V.

2°) Que, bajo tales premisas, 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, no obstante, en la litis solo ha apelado 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), siendo que 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).

5°) Que, en conclusión, y compartiendo lo postulado en el Considerando VI del voto precedente -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. 749/2019, de fecha 18 de febrero de 2019, apelada en autos.

6°) Que, sentado ello, corresponde tratar el agravio formulado por la firma actora en el Pto. V de su presentación inicial, en donde peticiona expresamente la prescripción de la acción fiscal para percibir los tributos reclamados en autos, por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto en el Código Aduanero.

7°) Que, bajo tales condiciones, cabe destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es de 5 años que prescribe el artículo 803 del Código Aduanero, que comenzó a correr el 1/1/2010, en los términos del artículo 804, inciso "b", del C.A. (atento a que el hecho gravado tuvo lugar en fecha 9/3/09), debiendo haber operado el 01/01/2015, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Por otra parte, desde el día 18/12/2014, fecha en que se dispuso la instrucción del sumario (vide fs. 26 de las act. adm.), el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió “hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión” (art. 805, inc. a) del CA).

8°) Que 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, 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/ DGA 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.

9°) Que, en tal sentido, y de acuerdo a lo que surge en forma palmaria de las actuaciones administrativas, de las que se desprende que la supuesta infracción endilgada por la DGA fue cometida en fecha 9/3/2009, siendo que el organismo aduanero demoró 3 (tres) años y 8 (ocho) meses en notificar la Resolución apelada en autos –la misma fue dictada en fecha 18 de febrero de 2019 y notificada a la firma recurrente el día 17 de octubre de 2022, de acuerdo a lo que se desprende de modo cabal y palmario de la cédula de notificación glosada a fs. 35 de los antecedentes administrativos que tengo a la vista- 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 los derechos de aduana, siendo que la resolución de dichos conflictos constituyó la condición inexcusable para concluir en la unión e integridad nacional.

Por su parte, 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 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 (como es 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 8vo., 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 referido 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.

10°) Que 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.

11°) Que si bien desde dicha fecha hasta el dictado de la resolución en crisis -fechada el 18/2/19- el plazo de prescripción se encontraba suspendido en los términos del art. 805, inciso a) del Código Aduanero, no debe

perderse de vista que dicho acto administrativo recién se notificó el 17/10/22, cuando el curso de la prescripción había vencido, puesto que el servicio aduanero contaba con cinco días hábiles para notificar la resolución en los términos del artículo 40 de la ley 19.549, después del dictado de la resolución apelada.

12°) Que, en efecto, toda vez que no existe en el Código Aduanero norma que imponga plazo alguno a la D.G.A. 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 y armónica 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 opera hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante.

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 más de tres años y medio 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.

En el caso, un procedimiento recursivo que a la fecha se ha prolongado durante quince años excediendo todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso infraccional aduanero, siendo que el transcurso del tiempo no hace más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido a la parte recurrente, en violación de su derecho constitucional 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 relación a los tributos exigidos a la 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.

14°) 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 Dr. Garbarino 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 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.

15°) Que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en la causa “Myrna Mack Chang vs. Guatemala”, del 25 de noviembre de 2003 (voto del Dr. Sergio García Ramirez), 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".

16°) 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.

17°) 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).

18°) Que la denominada “doctrina del margen de apreciación -*que fuera por primera vez introducida por el suscripto en la faz decisoria en materia tributaria nacional in re “EX*-2019-112544550- *ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A”, IF*-2022-10838655-*APN-VOCXVIII#TFN, sentencia de esta Sala “F” del 3 de febrero de 2022*- 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)

19°) 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).

20°) 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.

21°) 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.

22°) 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 3 años y 8 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 (en el mismo sentido, esta Sala in re "3M ARGENTINA SACIFIA", del 3 de febrero de 2023); 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).

23°) Que, por lo expuesto, 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.).

Que, conforme lo expuesto, **RESUELVO**:

1. Declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución n° 749/19 (DE PRLA), de fecha 18 de febrero de 2019, recaída en el expediente SIGEA nº 12210-4527-2009, y notificada en fecha 17 de octubre de 2022;

2. Declarar la inaplicabilidad al caso –en virtud de su inconvencionalidad- de la segunda parte 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 que se notifique la resolución aduanera;

3. Declarar la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la firma COSENA SEGUROS S.A. en las presentes actuaciones;

4. Imponer las costas del pleito a la DGA vencida;

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

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Que adhiere, en lo sustancial, a la propuesta de la Dra. Sarquis.

Por ello, por mayoría **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar el planteo de incompetencia interpuesta por la representación fiscal.

2.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora Cosena Seguros S.A. en el sumario que ha tramitado como expediente n°12210-4725-2009 a continuación de la liquidación de tributos y multa (fs. 30 de las actuaciones administrativas), incluyendo también a la Resolución DE PRLA n° 749/2019, aquí apelada.

3.- Costas al Fisco.

4.- Rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora, sin costas.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, oportunamente, archívese mediante su remisión a guarda temporal.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 22:00:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 23:47:20 -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: 2023.08.16 11:46:38 -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: 2023.08.16 11:46:39 -03:00