Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

72113/2022 "GAX SA (TF 72091482-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 9 de marzo de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por resolución del 7/2/22, el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría, hizo lugar a la excepción de cosa juzgada que había opuesto el Fisco y fue declarada como de previo y especial pronunciamiento. En consecuencia, confirmó la resolución DE PRLA 5319/20, en cuanto había rechazado por extemporánea la impugnación deducida por GAX SA contra el cargo 689/10, con costas a la parte actora (v. pp. 254-258 de la versión digital del expte. TF 72091482-A, remitida con el oficio del 7/2/23).

Para resolver como lo hizo, señaló que no era materia de controversia que la empresa había sido notificada de la intimación de pago de tributos el 29/05/10, y que el plazo de 10 días previsto por el artículo 1055 del Código Aduanero vencía el 11/6/10; pudiéndose interponer válidamente la impugnación dentro de las dos primeras horas hábiles administrativas del 14/6/10, con arreglo a lo previsto por el artículo 1009 del mismo cuerpo legal. Sin embargo, destacó que la impugnación del caso se había presentado ante la Aduana de Buenos Aires el 16/6/10; es decir, una vez fenecido el plazo para hacerlo.

Con respecto a las costas, la mayoría consideró que debían quedar a cargo de la recurrente, atento a que hubo actividad procesal de la contraria.

2º) Que, disconforme con la decisión, la **actora** interpuso apelación el 28/3/22; la cual se fundó el 20/4/22, se concedió el 22/6/22 y fue replicada el 20/7/22 (v. pp. 262, 268/290, 309/310 y 325/326, expte. cit.).

Tras efectuar algunas consideraciones generales relativas al instituto de la cosa juzgada administrativa, sostuvo que, en materia aduanera, dicho estado no era atribuible a una simple intimación de pago de tributos que no hubiese sido impugnada en término; sino que únicamente podía invocarse con relación a un acto de naturaleza jurisdiccional, que bajo la forma de resolución administrativa o sentencia judicial, no hubiese sido apelado en tiempo y forma. Esto así, a los efectos de evitar la reapertura o reedición de lo allí debatido y finiquitado (arg. arts. 1139, 1149 inciso e, 1171 y 1183, del CA). Sobre esa base, planteó que la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación carecía de fundamento legal y resultaba arbitraria.

Precisó que el cargo tributario 689/10 se había formulado por la falta de presentación del certificado de origen correspondiente a la mercadería importada mediante la destinación 09 001 IC04 146871A, y que el documento en cuestión fue acompañado junto con la impugnación, deducida el 16/6/10. Por tal motivo, cuestionó que 10 años después la demandada hubiese emitido la resolución DE PRLA 5319/20, limitándose a señalar que la impugnación era extemporánea y sin expedirse con relación al certificado de origen presentado; lo que, a su entender, debió haber hecho, dándole curso a su planteo como denuncia de ilegitimidad.

Agregó que la resolución aduanera fue tempestivamente apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, y reiteró que la excepción opuesta por la contraria era manifiestamente improcedente, ya que "*sólo una resolución dictada en un procedimiento de impugnación que no fuera apelada en término (ante el TFN o ante el Poder Judicial) adquiere el carácter de cosa juzgada y NO un simple acto de intimación de pago de tributos, respecto del cual se haya opuesto procedimiento de impugnación en forma tardía*" (p. 277, expte. cit.).

En otro orden de cosas, refirió a los planteos que había deducido, en subsidio, al contestar la excepción opuesta por la demandada; a saber, la oposición a la remisión de las actuaciones a sede administrativa, en el entendimiento de que la aduana había


#37409497#360228627#20230309095815879

renunciado al ejercicio de su potestad revisora sobre el cargo, y la prescripción de la acción para percibir los tributos.

En ese contexto, y teniendo en cuenta las demoras ocasionadas a partir de la actuación del servicio aduanero y del propio tribunal fiscal, solicitó que, una vez revocada la decisión apelada, esta cámara se avocase al tratamiento las cuestiones planteadas y dejase sin efecto el cargo 689/10; en especial, a la luz de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Losicer” (Fallos: 300:1102).

3º) Que, el 22/6/22, se regularon los honorarios de la representación fiscal, los que fueron apelados por altos el 27/6/22, y concedido dicho recurso el 4/7/22 (v. pp. 309/310, 317/318 y 321, expte. cit.).

4º) Que no es materia de controversia en esta instancia que la importadora presentó el escrito de impugnación una vez vencido el plazo previsto por el artículo 1055 del Código Aduanero, como consecuencia de lo cual la resolución DE PRLA 5319/20 declaró extemporáneo y tuvo por "*no presentado*" aquel procedimiento (v. p. 187, expte. cit.).

Por consiguiente, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si ello pudo dar sustento a la excepción de cosa juzgada opuesta por el fisco con referencia al cargo 689/10 (v. esp. p. 142, expte. cit.), tal como fue admitida por el Tribunal Fiscal de la Nación.

5º) Que el Código Aduanero prevé –en el título relativo a los r *ecursos* que pueden interponerse contra las resoluciones dictadas en los procedimientos especiales ante el servicio aduanero–: "*Si no se interpusiere apelación ni demanda contenciosa, cuando fueren viables, la resolución del administrador dictada en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones se tendrá por firme y pasará en autoridad de cosa juzgada*" (art. 1139; énfasis añadido).

Concordemente, en el capítulo relativo a los e*fectos de los pronunciamientos definitivos*, el mismo ordenamiento establece: "*Las*

sentencias dictadas en las causas relativas a las materias reguladas en este código, como así también las resoluciones administrativas dictadas en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, una vez firmes, pasarán en autoridad de cosa juzgada" (art. 1183; énfasis añadido).

Por su parte, la Exposición de Motivos aclara que esta última disposición del código "*se funda en evidentes motivos de seguridad jurídica, que exige que los pronunciamientos de contenido jurisdiccional gocen de estabilidad*". Además, agrega que "*no todas las resoluciones administrativas pasan en autoridad de cosa juzgada al quedar firmes sino sólo aquéllas dictadas en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones. Es por ello que si, por ejemplo, el acto por el que se practica una determinación tributaria no es impugnado por el contribuyente, al vencer el plazo fijado al efecto por el artículo 1055, apartado 1, este acto quedará firme y será ejecutable pero no tendrá el carácter de cosa juzgada, lo que significa que el importe de la determinación, una vez pagado, podrá ser objeto de repetición si en definitiva no hubiera correspondido pagarlo...*" (énfasis añadido).

Distinto sería el caso de que la respectiva liquidación tributaria hubiese sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación pues, como también lo señala el mensaje de elevación del Código Aduanero en el comentario al artículo 1069, en esos casos opera una limitación cuya razón de ser estriba en que "*el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento del Fisco en el curso de los procedimientos indicados, donde pudo ejercer su derecho de defensa, de modo que la resolución que finalmente recayó en los mismos no puede ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento sin mengua de la estabilidad que necesariamente deben tener los actos firmes de contenido jurisdiccional*".

En ese contexto, la doctrina especializada también ha señalado que, frente al supuesto constatado en autos, de no interponerse en término el procedimiento de impugnación reglado en los artículos 1053 a 1067 del Código Aduanero, el administrado pierde el derecho



#37409497#360228627#20230309095815879

a discutir la procedencia sustancial del acto impugnable por esa vía reglada. Sin embargo, ello no le impide intentarlo bajo la forma y condiciones del procedimiento reglado de repetición (arts. 1068 y ss. del CA), por lo que sería inexacto afirmar que la exigencia tributaria firme adquiere carácter de cosa juzgada.

En concreto, se ha afirmado que "*una vez efectuado el pago el administrado (importador, exportador, etc.) podrá intentar la repetición de lo pagado mediante el pertinente reclamo ante el servicio aduanero...sin que le sea oponible la cosa juzgada, pues ésta sólo es el efecto de un pronunciamiento jurisdiccional firme (esto es habiendo mediado el procedimiento reglado de impugnación y allí la resolución definitiva -confirmatoria de la exigencia impugnada- firme o bien confirmada en su vía recursiva, arts. 1139 y 1183 del CA) y por ende no de una exigencia firme (por no impugnada en término)*" (cfr. SARLI, Jorge C., "Comentarios sobre el procedimiento contencioso en sede aduanera en la República Argentina", en Rev. Impuestos, *La Ley*, t. LXIII-B, Nº18, septiembre de 2005).

Con el alcance indicado, corresponde admitir parcialmente el recurso de la parte actora y revocar lo decidido sobre la excepción previa de cosa juzgada.

6º) Que, en atención al modo en que se decide, no corresponde a este tribunal expedirse acerca de las cuestiones diferidas, ni sobre la **procedencia sustancial del cargo 689/10;** lo que, en su caso, podrá ser planteado y tramitado ante el servicio aduanero, previo pago de los importes reclamados (arts. 1020 y 1071del CA).

Por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) Admitir parcialmente la apelación y revocar la resolución del 7/2/22 en cuanto admitió la excepción previa de cosa juzgada, con el alcance que surge de este pronunciamiento.

2) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios del 22/6/22 (arg. art. 279, CPCCN) y declarar inoficioso un pronunciamiento sobre la apelación deducida.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 09/03/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37409497#360228627#20230309095815879