

LA IMPUGNACION JUDICIAL DE CARGOS ADUANEROS POR TRIBUTOS
CUYO MONTO NO SUPERA \$ 25.000

por Fernando G. Camauër

En el N° 226 de Anticipos de Guía Práctica del 30/11/2012, bajo el título “Se Restringe la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación”, me referí a la modificación que introdujera la Ley de Presupuesto del Año 2013 -N° 26.784- en su artículo 76, aumentando de \$ 2.500 a \$ 25.000 el monto mínimo para recurrir las resoluciones aduaneras que determinaran tributos en forma originaria o suplementaria y/o impusieran multas.

Sostuve en esa oportunidad que esa limitación recursiva tiene una importancia especial cuando se trata de liquidaciones originales o suplementarias de tributos cuyo cobro compete a la Aduana, que fueran impugnadas por los interesados conforme al procedimiento que regula el Código Aduanero. Si el monto de la determinación no supera dicha suma –de \$ 25.000-, la resolución aduanera que confirme los cargos causará ejecutoria y no podrá ser objeto de ninguna revisión judicial.¹ Y destacué la gravedad de la cuestión respecto a los gravámenes que recauda la Aduana porque en este ámbito se formulan permanentemente cargos por diferencias en el pago de tributos no prescriptas, sobre solicitudes de destinación de importación o exportación de un mismo sujeto, abarcando así todas las que fueron realizadas durante los últimos cinco años. Esas diferencias se liquidan sobre cada operación y la intimación respectiva debe ser impugnada separadamente, quedando luego al arbitrio de la autoridad aduanera la acumulación de varias en un solo expediente para decidir las en conjunto. De tal modo, las Resoluciones que resuelven las Impugnaciones pueden circunscribirse a una sola operación y ser inapelables por no superar el monto fijado por la ley 26.784, aunque vengan atrás un aluvión de cargos por la misma causa contra la misma persona. En esas situaciones un importador/exportador puede verse enfrentado a reclamos millonarios

¹ La única posibilidad de acceder al control judicial en estos casos de monto menor a \$25.000 sería la de efectuar en forma espontánea el pago del cargo formulado y sólo quedaría la vía de la demanda contenciosa ante la Justicia en el procedimiento de repetición de dicho pago cuando la Aduana lo deniegue.

que podrían ser confirmados en forma absolutamente discrecional, sin tener un recurso viable contra las resoluciones confirmatorias. Y, agregaba, que son situaciones que se han dado con bastante frecuencia (y pueden seguir dándose) por ejemplo en los casos de objeciones a los certificados de origen que se consideran inaplicables, ajustes de valor en la importación y exportación, pretendidos errores clasificatorios, cambios en la interpretación de la ley, etc.

Entendemos, con otros autores y especialistas², que el tope aplicado en estos casos sería contrario al control judicial suficiente sobre las decisiones y actos de la Administración que afecten derechos fundamentales (Art. 18 C.N.), específicamente, no respetaría el mandato del artículo 8° de de la Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) que establece: *“Toda persona tendrá derecho a ser oída con las debidas garantías... por un juez o tribunal competente independiente o imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden... fiscal”*.

La cuestión fue planteada ante el Tribunal Fiscal de la Nación en un caso en el que se acumularon recursos entablados contra tres resoluciones aduaneras dictadas en la misma causa y contra el mismo importador. El Tribunal, no obstante la procedencia de la acumulación, entendió que el nuevo límite legal cuantitativo debía aplicarse en relación a cada una de estas resoluciones. En consecuencia, se declaró incompetente para conocer respecto a la apelación de una de estas resoluciones, confirmatoria de un cargo que no superaba dicho monto –más sus intereses- en el momento de interposición del recurso. En el mismo pronunciamiento y con respecto a la inconstitucionalidad que le había sido planteada resolvió, a fin de salvaguardar el derecho de defensa de la actora garantizado por los arts. 18 de la Constitución Nacional y 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, reencuadrar el recurso deducido en el recurso jerárquico menor previsto en los arts. 89, 90 y 93 del Dto. Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

La actora consideró que ese reencuadre no era suficiente para alcanzar la protección a sus derechos, teniendo en cuenta que los recursos administrativos no obstan a la posible ejecución que pudiera encarar el organismo aduanero y mantienen el

² Ver el artículo “El Acceso al Tribunal Fiscal por el Monto...”, del **Dr. Alejandro Daniel Perotti**, publicado en la Revista de Estudios Aduaneros N° 21, pág. 81, y opiniones allí citadas de **los Dres. Horacio F. Alais y Julio C. Lascano**.

derecho del recurrente sometido a la discrecionalidad de las autoridades que se desempeñan en la órbita del Poder Ejecutivo, e interpuso recurso de apelación ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal.

Este Tribunal de Alzada con fecha 11 de marzo de 2014³, si bien confirma la incompetencia declarada por el Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió el punto que suscitaba agravio constitucional habilitando la competencia de la justicia federal de Primera Instancia (en el caso de los jueces en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal), para conocer por la vía de la demanda contenciosa sobre las resoluciones aduaneras recaídas en los procedimientos de impugnación que confirman exigencias de tributos determinadas en forma originaria o suplementaria. La decisión reviste interés y trascendencia porque abre al contribuyente una puerta que la Ley 26.784 le había clausurado sin consideración a los derechos fundamentales que podían resultar afectados. Veamos pues la fundamentación que desarrolla esta sentencia, conforme a la transcripción parcial que se hace seguidamente:

“En sentido concordante se pronunció también la Sala II de esta Cámara en los autos “Agencia Marítima Internacional SA c/ DGA – Resol 42/01 (Expte. 81684/00)”, sentencia del 16/02/06, y “Tres Ases SA (TF 25483-A) c/ DGA”, sentencia del 5/10/10 criterio al que adhirió este tribunal, entre otras, en la causa “Casa Fuentes SACIFI (TF 26634-A) c/ DGA”, sent. del 16/11/10-, en las que se sostuvo que el régimen recursivo contra las resoluciones de la Aduana se rige en forma específica por el Código Aduanero; que, respecto de las resoluciones dictadas en los procedimientos de impugnación, la modificación de dicho código previó un único recurso ante el Tribunal Fiscal y eliminó la opción del recurso de reconsideración por haberse demostrado su ineficacia; y que –teniendo en cuenta lo expuesto y en aras a evitar la privación del ejercicio del derecho de defensa-, en aquellos casos que no superasen el monto mínimo previsto en el artículo 1025 del código, debía intervenir la primera instancia federal competente en razón del territorio, toda vez que la vía administrativa se encontraba agotada con el dictado de la resolución del administrador de la aduana o el juez administrativo; argumentos que resultan de plena aplicación al sub lite, por tratarse de una causa análoga.

A mayor abundamiento, cabe señalar que una solución contraria impediría efectivamente la posibilidad de revisión judicial, pues los artículos 1139 y 1183 del Código Aduanero establecen que las resoluciones definitivas dictadas en los procedimientos de impugnación, repetición y para las infracciones, al quedar firmes, pasan en autoridad de cosa juzgada y, por otra parte, tampoco sería procedente la vía de la repetición frente a un eventual pago, ello en virtud de lo previsto en el artículo 1069, inciso b, del aquel código, que la veda para aquellos pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero cuando la respectiva liquidación hubiere sido

³ “DRO PUR S.A. S/Inc. Apelación” Expte. N°57074/2013, Sala IV en lo Contencioso Administrativo Federal.

objeto de revisión en el procedimiento de impugnación (en igual sentido, confr. esta Sala, in re “Verónica SACIAFEI (TF 28273-A)-INC c/ DGA”, sent. del 06/09/12).

Sobre la base de las consideraciones expuestas, se confirma la resolución de fs. 33/34vta. en cuanto declara la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en el recurso de apelación interpuesto contra la resolución DE PRLA 8353/12, y se la revoca en cuanto ordena su reencuadre en el recurso jerárquico de los artículos 89, 90 y 93 del decreto reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, declarando el derecho del actor a acudir a la demanda contenciosa prevista en la ley 19.549; por lo que, tratándose en el caso de una resolución dictada por dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, la causa deberá remitirse a la Justicia Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal.

V. Que, en ese contexto, con respecto al planteo de inconstitucionalidad que realiza la recurrente, cabe señalar que la garantía del artículo 18 de la Constitución nacional debe entenderse con el alcance de exigir, al menos, una instancia de revisión judicial (Fallos: 310:2159); de modo tal que, en la especie, no alcanza a configurarse el agravio constitucional invocado, puesto que los intereses objeto del sub lite serán llevados al conocimiento de los jueces ordinarios.”

En los términos precedentes, el pronunciamiento de la Excma. Cámara extiende la competencia de la justicia a la demanda contenciosa que se dirige contra una Resolución Aduanera que sólo impone el pago de tributos si éstos no superan el tope de \$ 25.000 fijado por el art. 76 de la ley 26.784.

Ahora habría que aclarar si a esta demanda se le puede acordar efectos suspensivos sobre una eventual ejecución de la determinación tributaria que es objeto de la acción judicial.

Como sabemos, este efecto suspensivo está previsto por el art. 1134 del Código Aduanero para la demanda contenciosa ante la Justicia Federal, pero sólo alcanza a las resoluciones aduaneras que recaen en los procedimientos para las infracciones, en tanto la demanda contenciosa relativa a la impugnación de actos administrativos que contempla la ley 19.549 –Procedimientos Administrativos- no tiene previsto tal efecto suspensivo y para el mismo habría que obtener una medida cautelar en tal sentido.

Sin embargo, si nos atenemos al pronunciamiento de la Excma. Cámara que estamos considerando, puede entenderse que el efecto suspensivo que es propio de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sigue como una consecuencia necesaria a la demanda judicial que lo reemplaza, conforme a ese pronunciamiento, a fin de salvaguardar derechos de jerarquía constitucional; porque si no se le reconociera ese efecto suspensivo, la demanda que se entable contra el acto de determinación de tributos

perdería eficacia como posibilidad para el interesado de **ser oído con las debidas garantías y en un plazo razonable por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden... fiscal o de cualquier otro carácter** (art. 8° ap. 1 de la Convención Americana de Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica-, así como otros Acuerdos aprobados por la Argentina). No se respetaría cabalmente así la obligación que imponen esos Tratados a los Estados Adherentes de garantizar a sus habitantes el derecho a disponer de un procedimiento que les asegure una tutela jurisdiccional efectiva⁴.

Estimo entonces que cuando se resuelvan impugnaciones contra cargos por importes menores a \$ 25.000, ellos puedan ser válidamente atacados, con efecto suspensivo de la ejecución, mediante la demanda contenciosa ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital ó ante la Justicia Federal con jurisdicción en las Aduanas que hubieran resuelto la determinación.

Por supuesto que si se llegara a plantear esta posibilidad de ejecución en esos casos, podrían surgir posiciones encontradas, teniendo en cuenta que la Corte Suprema de Justicia ha venido sosteniendo de largo tiempo atrás que la exigencia del pago previo de una multa o un tributo para acceder al control judicial no es inconstitucional, salvo que el afectado demuestre que ello le resulta imposible, y ha mantenido este criterio luego de la incorporación de los Acuerdos Internacionales antes aludidos a nuestro derecho positivo.⁵

Pienso, no obstante, que estos precedentes del Alto Tribunal no jugarían en los casos que motivan esta nota porque estamos ante un derecho (supresión del solve et repete) consagrado legalmente desde que se creó la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Nación (año 1960). En todo caso, creo que debemos esperar que la Corte Suprema -si llegara a plantearsele esta cuestión- demuestre mayor apego a los principios y textos constitucionales, y corrija la postura que sostuviera en aquellas decisiones.

⁴ Remito al lector que quiera profundizar el tema al amplio desarrollo que hace el **Dr. A. D. Perotti** en el trabajo citado en la llamada N° 2 y a la obra Derecho Tributario, Tomo II (pág. 143 y ss.), de la **Dra. Catalina García Vizcaíno**, Ed. Abeledo-Perrot, mayo 2010.

⁵ Ver, entre otros, C.S. Fallos 101:175, 285:302, 312:2490 y 319:3415, citados en la obra de la **Dra. Catalina García Vizcaíno**.

