



**“EL ARTÍCULO 805 DEL CÓDIGO ADUANERO.
ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD.”**

TRABAJO FINAL

Título a obtener: Magister en Magistratura y Derecho Judicial

Autor: CHRISTIAN MARCELO GONZÁLEZ PALAZZO

Director de Tesis: Dra. Susy Inés Bello Knoll

ABREVIATURAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
ANA	Administración Nacional de Aduanas
CA	Código Aduanero
CADH	Convención Americana de Derechos Humanos
CEDH	Tribunal Europeo para los Derechos del Hombre
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CN	Constitución Nacional
CNCAF	Cámara Nacional de Apelaciones en Contencioso Administrativo Federal
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DGA	Dirección General de Aduanas
DIT	Declaración de Importación Temporal
GATT	Acuerdo de Aranceles y Comercio
LPA	Ley Nacional de Procedimiento Administrativo
OMA	Organización Mundial de Aduanas
TFN	Tribunal Fiscal de la Nación

ÍNDICE

Introducción.....	Pág. 5
-------------------	--------

CAPITULO I

CONCEPTOS

1.1 El servicio aduanero.....	Pág. 8
1.2 El Tribunal Fiscal de la Nación.....	Pág. 10
1.3 El procedimiento aduanero.....	Pág.12
1.3.1 El procedimiento infraccional.....	Pág.16
1.3.2 Procedimiento para la impugnación de tributos.....	Pág.18
1.4 El instituto de la prescripción en el procedimiento aduanero.....	Pág.21
1.5 El instituto de la suspensión en el procedimiento aduanero.....	Pág.23

CAPITULO II

EL DEBIDO PROCESO

2.1. Definición constitucional del debido proceso.....	Pág.28
2.1.1. Principios rectores en el procedimiento aduanero.....	Pág.28
2.2. Tutela jurisdiccional efectiva: el plazo razonable.....	Pág.30
2.2.1 La Constitución Nacional y la CADH.....	Pág.34
2.2.2 Jurisprudencia de la CIDH.....	Pág.36
2.2.3 Jurisprudencia de la CSJN.....	Pág.41
2.2.4 Jurisprudencia del TFN y su recepción en la CNCAF.....	Pág.43

CAPITULO III

EL ARTICULO 805 INCISO A) del CODIGO ADUANERO

3.1 Análisis de su constitucionalidad.....	Pág.47
3.1.1. El papel de los actores en el proceso aduanero.....	Pág.48
3.1.2. Prescripción y suspensión, la fábrica de nulidades.....	Pág.50
3.2 Casos del TFN.....	Pág.51
3.2.1 Sus consecuencias y efectos.....	Pág.56
3.2.2 El ajuste del plazo razonable a la luz de los fallos de la CSJN.....	Pág.57
Conclusiones.....	Pág.59

INTRODUCCIÓN

“Una cualidad de la justicia es hacerla pronto y sin dilaciones; hacerla esperar es injusticia”¹

Tiempo, Estado y Justicia son tres conceptos que aislados, poco podrían significar al lector en el marco de una tesis magistral relativa a una norma del Código Aduanero. Sin embargo, en su conjunto son rectores del marco de nuestra misión como operadores del derecho, pues no podemos dejar de significarlos como la médula contenida en la columna vertebral de la justicia, el Derecho en general y el Derecho Aduanero en particular.

El tiempo nos dará la pauta de la razonabilidad con que el Estado, en el marco de la sustanciación de un proceso aduanero, ejerce uno de sus liminares objetivos: dictar justicia en el caso particular.

Por ello, habrá de tenerse en cuenta que el dictado de una sentencia es un servicio esencial por el que, quienes lo componemos, abonamos tributos, sometiendo al poder del príncipe nuestras voluntades para que éste, en ejercicio de su *potestas*, adopte un temperamento resolutorio respecto de las apetencias de aquéllos que lo conforman, pues si los impuestos son los tendones del Estado², el derecho debe ser el cuerpo que lo contiene y todo aquello que lo repugne debe ser extirpado.

Como hombres de Derecho, el método para eliminarlo es evaluando cada una de las normas que rigen ese funcionamiento corpóreo y utilizar la herramienta del

¹ Jean de la Bruyère, *Les Caractères*. Texte de la dernière édition revue et corrigée par l’auteur, publiée par E. Michallet, 1696, pág. 422. “Une circonstance essentielle à la justice que l’on doit aux autres, c’est de la faire promptement et sans différer: la faire attendre, c’est injustice”

² Marco Tulio Cicerón, quoted in S. Smith, *taxation: A Very Short Introduction* (Oxford: Oxford University Press, 2015)

control de constitucionalidad para sanear los potenciales vicios del sistema que pueda advertir el juzgador.

Es la intención de este trabajo adentrarnos en el mundo del Derecho aduanero argentino, particularmente en su base normativa, es decir, en el Código Aduanero, sancionado en el año 1981.

A partir de la reforma constitucional del año 1994, en la cual el artículo 75 inc. 22 tuvo protagonismo, la Convención Americana de Derechos Humanos se presenta como una realidad a cuyo cumplimiento el Estado argentino se ha obligado. Los jueces y demás operadores del derecho debemos velar por ello. Esta es una tarea no menor para quienes tienen una de las más nobles y complejas tareas: la de disponer lo justo en el caso concreto.

Desde antaño, ha quedado en evidencia la laxitud que el corpus aduanero prevé desde el plano sustancial en lo que en materia prescriptiva se refiere, concediendo al fisco una potestad discrecional que puede considerarse cuasi abusiva, pues la dinámica de los procesos aduaneros puede trascender en el tiempo sin que exista un coto que permita dotar de razonabilidad al quantum temporal en que la decisión estatal debe acaecer. Ello queda palmariamente cristalizado en la literalidad de lo expuesto en el art.805 inc. A) del Código Aduanero que incorpora un instituto procesal de excepcionalidad pocas veces vistas, la “suspensión” del plazo prescriptivo indefinidamente para el dictado de una resolución que contenga la voluntad aduanera.

Esa suspensión, como veremos en este trabajo, encontrará su finitud en la voluntad del funcionario aduanero, pues dependerá de cuánto tiempo le tome el dictado

de la resolución administrativa definitiva -tal como lo plasma la norma- y, lo que es más grave, cuándo la notificará al particular interesado.

Así, y como se verá, se identifican casos en los que la exigencia tributaria nacida en el marco de un proceso infraccional perdura por más de diez años hasta que el dictado de la anhelada resolución permita al administrado incoar los distintos remedios procesales que permitan la revisión jurisdiccional de ese acto administrativo.

¿Es ello contrario a derecho? Este trabajo se centrará en analizar los alcances de la norma para determinar su eventual colisión con el derecho constitucional vigente.

Para ello se analizará la misión del servicio aduanero, el procedimiento infraccional y tributario vigentes, algunos fallos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la Cámara en lo Contencioso y Administrativo Federal y del Tribunal Fiscal de la Nación, sobre cuya función centraré una parte importante de este trabajo, dado que es el Tribunal jurisdiccional especialista por excelencia en la materia y la primera instancia de revisión independiente e imparcial dentro de la Administración Pública en los términos de la Convención Americana de Derechos Humanos de las resoluciones emanadas de la AFIP – DGA.

Será vital para el desarrollo de la cuestión en tratamiento el análisis del novel instituto del “plazo razonable” que adoptara la Corte Suprema de Justicia de la Nación en base a sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues conformará la piedra basal sobre la cual habrá de desarrollarse la temática propuesta frente a la norma en crisis, sus consecuencias y su validez constitucional.

CAPÍTULO I

1.1 El servicio aduanero

El origen de las aduanas resulta muy antiguo, ya que existen registros de su actividad en Egipto, India, China, Grecia, Roma y también en la América precolombina.³

Esta institución nació con el objetivo de ejercer el control del tráfico externo y con la potestad tributaria sobre las mercaderías que pasaban las fronteras de la jurisdicción de que se trate (ciudad estado, reino, imperio). Desde sus comienzos, apareció como una oficina donde se efectuaban los registros de tráfico y se percibían los tributos que gravaban la entrada y la salida de las mercaderías.

Las aduanas se manifestaban como los únicos lugares habilitados por la autoridad para cruzar las fronteras del Estado de que se trate y hacia donde debían dirigirse imperativamente todos los que pretendían atravesarlas conduciendo mercadería.⁴

Vale señalar que la actividad aduanera siempre estuvo ligada al desarrollo económico, y por ende, influenciada por las corrientes económicas de cada época. Inicialmente, en la etapa pastoril, el intercambio de mercaderías casi no existía y a medida que avanzaba el tiempo, ese intercambio fue denominado inter-tribal. En la Edad Media, luego de un proceso evolutivo, la economía señorial agrícola se caracterizaba por darle gran trascendencia al señor feudal y no a las familias como hasta

³ ALAIS, Horacio Félix, Los principios del Derecho aduanero, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 16

⁴ En Francia, bajo el reinado de Luis XIV, se dictan en febrero de 1687 las Ordenanzas aduaneras, pergeñadas bajo la dirección de Jean-Baptiste Colbert, que constituyen virtualmente el primer código aduanero de ese país.

ese momento. Aquí la economía se caracterizaba por no tener un mercado destinado a satisfacer las necesidades del grupo por medio del trueque. Por las guerras feudales se desemboca en el despertar de las ciudades y nace una nueva economía urbana artesanal. Es allí donde comienzan a desarrollarse las grandes ferias de los siglos XII y XIII, las que consistían en reuniones periódicas donde se concentraban los compradores y vendedores, con el fin de intercambiar mercancías variadas.⁵

Con la Revolución Francesa, el triunfo generalizado de las ideas liberales en el siglo XVIII, el desarrollo de los canales, ya en el siglo XIX, y sobre todo con la expansión de las vías férreas se puede decir que se terminan por suprimir las trabas jurídicas y materiales que existían hasta ese momento en materia aduanera, como así también la insuficiencia de los medios de comunicación.⁶

Adentrándose en la función principal aduanera se puede decir que la aduana ejerce el control sobre las importaciones y exportaciones de mercadería. Por lo hasta aquí mencionado, es obvia la vinculación directa entre la actividad aduanera y la economía regional de cada época y cada lugar.

Resulta pertinente recordar que en el Glosario de Términos Aduaneros Internacionales de la Organización Mundial de Aduanas, en adelante O.M.A., se define al “control de aduana” como “el conjunto de las medidas adoptadas para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que la aduana está encargada de aplicar.”⁷

⁵ ALAIS, Horacio Félix, “Los principios del Derecho aduanero” , Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 25

⁶ Ibid.

⁷ BASALDÚA, Ricardo Xavier, “La Aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes” trabajo presentado en el “Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero”, organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas y celebrado en Barcelona los días 7 y 8 de junio de 2007.

Son funciones propias de las aduanas, entonces, la vigilancia de las fronteras nacionales y de las aduaneras; la individualización, clasificación y valoración de las mercaderías; la determinación de su origen y procedencia; la aplicación de las prohibiciones económicas y no económicas a las importaciones y exportaciones; la aplicación de aranceles; la aplicación de los derechos antidumping, de los derechos compensatorios y de las salvaguardias; la aplicación de las exenciones al pago de los tributos aduaneros y la devolución de los tributos en el marco de los regímenes de *drawback*, reintegros y reembolsos.⁸

Situándonos a nivel orgánico, la Dirección General de Aduanas de la República Argentina (D.G.A.), es uno de los tres organismos que integran la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.), junto con la Dirección General Impositiva (D.G.I.) y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (D.G.R.SS.).

1.2 El Tribunal Fiscal de la Nación

El Tribunal Fiscal de la Nación, en adelante TFN, es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo creado por la Ley 15265 y tiene por finalidad la protección de los contribuyentes, demás responsables y los sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, ya sea por la Dirección General Impositiva o por la Dirección General de Aduanas.

Actualmente el Tribunal se compone de veintiuna vocalías, que conforman siete salas, de tres vocales cada una. Las primeras cuatro con competencia impositiva, integradas por dos abogados y un contador y las restantes tres con competencia

⁸ Ibid.

aduanera, integradas en su totalidad solo por abogados. El Poder Ejecutivo es quien está facultado para modificar la composición y número de salas y vocales.⁹

El Tribunal, tiene competencia, conforme el art. 1025 del Código Aduanero (modificado por la Ley 26.784), para conocer y decidir sobre los siguientes recursos:

- Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de impugnación (excepto art. 1053, inc. F del Código Aduanero), cuando el importe controvertido excediere de \$25.000.
- Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento para las infracciones, cuando la condena implicare un importe que excediere de \$25.000.
- Apelación contra las resoluciones del administrador en el procedimiento de repetición, cuando se reclamare un importe que excediere de \$25.000.
- Retardo en el dictado de la resolución definitiva en los tres procedimientos mencionados, siendo el monto mínimo de \$25.000.
- Amparo por mora de la administración, excepto en las causas por delitos aduaneros.
- Medidas cautelares (competencia no vedada normativamente y reconocida pretorianamente por la jurisprudencia que la ha receptado pacíficamente como una potestad del Tribunal Fiscal de la Nación).¹⁰

⁹ Confr. Art. 6°, Acordada 840, Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación, 22/12/1993.

¹⁰ Sala I de la Excm. CNACAF en la causa “Nidera SA c/EN DGA (intimación 130783D y 37043X) s/medida cautelar (autónoma)”, sentencia del 4 de marzo de 2008; 10/2/12 in re “Shimisa de Comercio Exterior S.A. s/ medida cautelar” (Expte. Nro. 30.400-A) y 27/9/13 in re “MAERSK ARGENTINA S.A. C/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS (medida cautelar)” (Expte. N° 33.641-A).

Es importante destacar que el poder jurisdiccional tiene por único titular al Estado. Dicho poder es ejercido mediante órganos judiciales o administrativos. Como ya se ha dicho, el TFN es un Tribunal jurisdiccional que funciona dentro de la órbita del Poder Ejecutivo Nacional por imperio de lo sentado en los arts. 8 y 25 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos¹¹ y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Posee amplias facultades jurisdiccionales, materialmente judiciales amén de su extensa competencia, pues interviene en los recursos impetrados por los particulares contra las dependencias de la AFIP de todo el país.

1.3 El procedimiento aduanero

La jurisdicción y la competencia en materia aduanera se encuentran previstas en el Capítulo 2, Título I, Sección XIV, del Código Aduanero, en adelante CA, y en los arts. 9º punto 2, y 10 del decreto 618/97. Dicha competencia puede ser esquematizada del siguiente modo¹²:

El Administrador de la aduana de jurisdicción de los hechos tiene competencia originaria (conf. art. 1018 del CA) en los siguientes procedimientos:

- Impugnación (arts. 1053/1067 del CA).
- Infracciones (arts. 1080/1117 del CA).
- Ejecución en sede administrativa (arts. 1122/1124 del CA).

¹¹ La CADH tiene jerarquía constitucional desde la última reforma de la Constitución Nacional en 1994.

¹² GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, pág. 3 y ss.

Las liquidaciones suplementarias de tributos (arts. 792 y 793 del CA) son de competencia originaria del:

- Director General de Aduanas (art. 9º, punto 2 inc. D, dec. 618/97), quien puede delegar su formulación en funcionarios de la DGA (art. 10, dec. 618/97).
- Administrador de la aduana de jurisdicción de hechos (arts. 1018 del CA).
- Jefe de la dependencia de la DGA encargada de la revisión de documentos cancelados (arts. 1018 del CA).

El Director General de Aduanas (conf. arts. 1021 y 1022 del CA):

- Tiene facultad de avocación. (en todos los casos debe limitarse a actos aun no cumplidos)
- Dirime cuestiones de competencia.

En cuanto a la jurisdicción judicial está previsto que los jueces nacionales en lo Contencioso Administrativo en la Capital Federal y los jueces federales en el interior del país tienen competencia (conf. arts. 1024 del CA) en:

- Ejecución en sede judicial (arts. 1125/1128 del CA)
- Demandas contenciosas (arts. 1175/1179 del CA) contra resoluciones definitivas o retardo en repetición e infracciones. El monto mínimo es de \$2000 (según la reforma de la ley 25.986).

En los delitos aduaneros como el contrabando (art. 863 del CA), los actos culposos que posibilitan el contrabando y uso indebido de documentos (art. 868 y 869 del CA), la tentativa de contrabando (art. 871 y ss. del CA) y el encubrimiento de contrabando (art. 874 del CA), se prevé la doble jurisdicción, la judicial y la aduanera.

En sede judicial (art. 1026 del CA) corresponde entender a los tribunales nacionales en lo penal económico y a los tribunales federales del interior del país, según la circunscripción territorial (art. 1027 del CA, según la ley 25.815) a quienes les compete la aplicación de las penas principales y las accesorias.

- En sede aduanera o administrativa, el administrador de la aduana de jurisdicción de los hechos le compete (conf. art. 1026 del CA), además de la liquidación de los tributos por los delitos aduaneros, aplicar las sanciones accesorias del art. 876, apart. 1º del CA.

Las Cámaras Federales (conf. arts. 1028 y 1029 del CA) tienen competencia en materia aduanera en:

- Recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en los procedimientos por delitos.
- Recursos de apelación contra las resoluciones definitivas de jueces en lo contencioso administrativo y federales en procedimientos de repetición, infracciones y ejecución en sede judicial.
- Recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal de la Nación en los procedimientos de impugnación, repetición y por infracciones.
- Recursos por retardo de justicia del Tribunal Fiscal de la Nación.

- Recursos de apelación contra resoluciones del Tribunal Fiscal de la Nación.
- Recursos contra resoluciones de jueces federales de primera instancia en causas por delitos del art. 1026 inc. “A” del CA.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico tiene competencia en la materia aduanera (conf. arts. 1028 y 1029 del CA):

- Recursos de apelación contra las resoluciones del administrador en los procedimientos por delitos en la Capital Federal y en los partidos de la provincia de Buenos Aires mencionados en el art. 1027 apart. 2° del CA.
- Recursos contra las resoluciones de primera instancia en lo Penal Económico.

Por otro lado, el tiempo en que hay que cumplir los actos procesales y la forma de computar los plazos se hallan normados en los arts. 1006 a 1011 del CA, sentando el principio de perentoriedad de los plazos. Éstos, salvo disposición en contrario, se computan por días hábiles administrativos cuando no exceden de treinta. Para el caso que el vencimiento se de en día inhábil, el art. 1009 del CA contiene una disposición semejante al art. 124 párr. 3° del CPCCN, ya que podrán ser efectuadas válidamente dentro de las dos primeras horas hábiles administrativas del día siguiente al de su vencimiento.

En el caso de las notificaciones son reguladas en los arts. 1012 a 1015 del CA. A los medios de notificación se refiere el art. 1013 del CA, y los arts. 1014 y 1015 del CA, a la notificación por cédula. La CNACAF, en pleno dijo, “las notificaciones

practicadas en el ámbito aduanero deben reunir los requisitos que establece el art. 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, dada la ausencia de norma específica en el Código Aduanero; y la omisión de su cumplimiento produce los efectos que aquella norma prevé.”¹³

Y por último, se puede mencionar que el art. 1017 del CA sienta la supletoriedad de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, en adelante LPA, (que a su vez remite a la aplicación del CPCCN conf. Art.106 del DR 1759/1972) y en materia de ilícitos, de las disposiciones del CPPN, que en este aspecto prevalecen sobre las de aquella ley.

Es notorio que el procedimiento aduanero en su conjunto, está influido por normas de diversa naturaleza. Basaldúa, ya en el año 1992, analizó detenidamente la relación establecida entre el derecho aduanero y la normativa administrativa, conjuntamente con las penales, tributarias, comerciales y procesales.¹⁴

1.3.1 El procedimiento infraccional

Como se ha mencionado, uno de los procedimientos -y quizás el más trascendente por su naturaleza penal- dentro del sistema aduanero es el infraccional.

Para Cassagne, las aspiraciones de las diferentes administraciones públicas a poseer la titularidad de la potestad punitiva se revelan constantemente en el derecho comparado, cuya evolución confirma la tendencia a excluir la figura de la contravención

¹³ CNACAF; “YPF S.A.” (13/09/2000)

¹⁴ BASALDÚA, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero: parte general, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992, pág. 222 y ss.

del ordenamiento penal, dejando la aplicación de las sanciones a los órganos administrativos, sin perjuicio de la posterior revisión judicial.¹⁵

En nuestro país el Código Aduanero es un buen ejemplo de esta tendencia, ya que describe veintitrés conductas constitutivas de otras tantas infracciones que la aduana debe investigar y eventualmente sancionar siguiendo un procedimiento especialmente delineado a esos fines (arts. 1080 a 1117 del CA), respetando los principios y reglas procesales establecidos en un marco normativo que garantiza a los administrados la tutela judicial efectiva.¹⁶

Los particulares pueden denunciar la comisión de una infracción aduanera, tanto propia (autodenuncia) como ajena, pero no están obligados a hacerlo. En cambio, los funcionarios públicos tienen la obligación de denunciar la comisión de toda infracción que llegue a su conocimiento (art. 1084 del CA).¹⁷

Una vez recibida la denuncia, el administrador podrá adoptar alguna de las siguientes medidas:

- a) Ampliar la investigación (art. 1090 inc. A del CA), cuando las actuaciones recibidas son insuficientes y siempre que ello constituya un impedimento para poder desestimar la denuncia o disponer la apertura del sumario.

¹⁵ CASSAGNE, Juan Carlos, El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Marcial Pons, Buenos Aires, 2009

¹⁶ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 195 y ss.

¹⁷ Por su parte, el art. 13 del CPPN establece en el mismo sentido, la obligación de todo funcionario público de denunciar la comisión de un delito.

- b) Desestimar la denuncia (art. 1090 inc. B del CA), cuando la denuncia resulta inverosímil, o cuando los hechos denunciados no configuran una infracción aduanera.
- c) Iniciar el sumario (art. 1090 inc. C del CA), siempre que existan motivos suficientes para investigar la existencia, la identidad de los responsables, las circunstancias relevantes para su calificación legal y la gradación de las penas y disponer las medidas necesarias que aseguren el cumplimiento de las penas correspondientes. (art. 1091 del CA)

La acción para imponer penas prescribe a los cinco años, contados a partir del 1º de enero siguiente a la fecha de comisión de la infracción, o de su constatación. (Art. 935 y 936 del CA). El código prevé causales de suspensión y de interrupción de la prescripción.

Por otro lado, se encuentra la acción para hacer efectiva esas penas, que no debe confundirse con la mencionada ut supra, la cual también prescribe a los cinco años iniciándose el cómputo a partir del 1º de enero siguiente a la fecha en que la condena hubiere quedado firme (Arts. 940 y 941 del CA). En este caso la prescripción se interrumpe por la comisión de un nuevo delito o infracción aduanera.

1.3.2 Procedimiento para la impugnación de tributos

El procedimiento de impugnación, seguramente el más relevante por su faz recaudatoria, tiene por objeto la revisión de los actos del servicio aduanero de alcance

individual que afectan de manera directa derechos o intereses legítimos de los administrados no contemplados en otros procedimientos.¹⁸

Se inicia con la presentación del recurso de impugnación contra una variedad de actos de la Administración, ya sea una liquidación de tributos, la aplicación de una multa automática o la desestimación del requerimiento de pago de estímulos a la exportación, entre otros ejemplos.¹⁹

Este procedimiento tiene una doble función, por un lado tutela los intereses de los administrados y por el otro permite a la Administración revisar sus propios actos para corroborar que los mismos sean ajustados a derecho conforme los argumentos expuestos en el recurso.

La garantía jurisdiccional, en orden a reconocer un fuero administrativo que revise los actos de la administración, es además de la expresión de la tutela judicial eficaz, una característica esencial del derecho administrativo moderno. Esto es lo que significa la existencia de tribunales judiciales competentes en la materia, siendo ello todo un logro, ya que permite tener personal capacitado y especializado para la resolución de la compleja temática que implica la actividad total y plena de la administración pública.²⁰

Vale señalar, que hasta la sanción del anterior Código Aduanero del año 1981, el particular no poseía la facultad de reclamar ante el actuar lesivo de la Administración y es por ello que su creación constituyó un gran aporte para lo que hasta ese momento representaba un vacío legal, tornando necesario a partir de allí, el perfeccionamiento de

¹⁸ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros, Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 141.

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ ALAIS, Horacio Félix, La informatización de los actos administrativos aduaneros y la facilitación del comercio propuesta por la OMC, Publicado en elDial.com - DC227B, 21/12/2016.

las prácticas administrativas para resolver las objeciones en un plazo razonable con el debido respeto de la ley.

El procedimiento se encuentra regulado en los arts. 1053 a 1067 del CA.

Actos impugnables:

- Debe ser un acto propio de la autoridad aduanera, dictado con motivo y en ocasión de sus funciones.
- Debe ser definitivo, es decir, debe resolver una petición del administrado o una cuestión planteada por la administración con relación a una persona o grupo de personas.
- Debe tener un alcance individual, no general.
- Debe afectar derechos subjetivos o intereses legítimos del administrado.

Actos no impugnables:

- Actos preparatorios
- Actos definitivos dictados en otros procedimientos.

El art. 12 LPA, aplicable en forma supletoria en el procedimiento de impugnación de tributos (art. 1017 apart. 1 del CA), determina que los actos administrativos gozan de una presunción de legitimidad que les otorga fuerza ejecutiva inmediata, por lo que la autoridad competente puede ponerlos en práctica sin que los recursos que pudieran oponérsele suspendan ni su ejecución ni sus efectos, siempre que una norma no establezca expresamente lo contrario.²¹

²¹ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros, Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 159.

1.4 El instituto de la prescripción en el procedimiento aduanero

La extinción de las pretensiones del fisco tanto en cuestiones tributarias como infraccionales por el transcurso del tiempo fueron bien receptadas como institutos por el CA, pero como se verá, la laxitud por su sometimiento a la faz objetiva del proceso, cristaliza la preconización del ánimo recaudatorio más no del ordenatorio cuya esencia radica en, justamente, dar certeza al administrado de cuánto tiempo estará ligado al yugo de la pretensión punitiva o recaudatoria del Estado.

Estimo menester traer a colación las enseñanzas del maestro Sebastián Soler, quien -siguiendo a Von Liszt- al referirse al instituto de la prescripción indicaba que “No es que el transcurso del tiempo tenga el poder místico creador o destructivo del derecho, con ello el orden jurídico no hace más que comportarse, como ordenamiento práctico que es, reconociendo el poder de los hechos, ya que es manifiesta la inconveniencia de una represión muy tardía”.²²

Como veremos en la reseña normativa que se sigue, si bien se encuentran identificadas en el CA las causales prescriptivas en los procedimientos para las impugnaciones y para el de las infracciones, pueden coexistir las mismas en un mismo proceso, lo que acaece cuando a la imposición de una pena por infracción a alguno de los regímenes previstos en el código conlleva el nacimiento de una obligación tributaria a cuya satisfacción el servicio aduanero aspira.

ART. 803 del CA. – Prescribese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera.

²² SOLER, Sebastián, Derecho Penal Argentino, tomo II editorial TEA Buenos Aires, 1983, pag.451.

ART. 804 del CA. – La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 803 comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado. No obstante:

a) cuando el hecho gravado constituyere un ilícito y no pudiere precisarse la fecha de su comisión, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de su constatación;

b) cuando se tratare de tributos que debieren exigirse como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición del otorgamiento de un beneficio tributario, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación.

ART. 806 del CA. – La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por:

a) La notificación de la liquidación tributaria aduanera;

b) Los actos de ejecución en sede aduanera tendientes a percibir los tributos adeudados;

c) La demanda interpuesta en sede judicial tendiente a percibir los tributos adeudados;

d) La renuncia al tiempo transcurrido;

e) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria aduanera.

ART. 808 del CA. – En todo aquello que no estuviere previsto en este código, la prescripción de las acciones a que se refiere este Capítulo se rige por las disposiciones del Código Civil.

ART. 934 del CA. – La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco años.-

ART. 935 del CA. - La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 934, comienza a correr el 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.

1.5 El instituto de la suspensión en el procedimiento aduanero.

La suspensión del plazo prescriptivo si bien es un instituto que pocos corpus normativos admiten (y por lo general por causales de trascendencia y excepción)²³, se encuentra expresamente reconocida en el CA en las normas que se reseñan seguidamente.

Huelga señalar que su lectura nos dará pautas de lo que el legislador pretendió al incorporarla. Entiendo que el motivo fue dotar de una herramienta para el servicio aduanero. Así éste puede tomarse el tiempo que discrecionalmente estime menester en la prosecución de la pretensión pecuniaria estatal postergando la certeza que el particular merece respecto de la finitud de su ligamen procesal a la voluntad del funcionario de turno.

ART. 795 del CA. – El curso de los intereses no se suspende por la impugnación de la liquidación o por la interposición de recurso alguno contra la misma.

²³ Por ejemplo la suspensión del proceso penal a prueba -relacionado con una terapia recuperatoria de la personalidad del procesado para eventualmente adoptar un temperamento definitivo de fondo-, la suspensión del proceso penal por cuestiones previas o prejudiciales tal las descritas en el art.67 del CP, la suspensión de regímenes en materia de familia -que obedecen al superior interés del niño de ser preservado de situaciones de violencia que puedan afectar su desarrollo.

ART. 805 del CA. – La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos:

a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;

b) desde el momento en que se hubiere acordado una espera para el pago de los tributos, hasta que venciere el plazo concedido a tal fin;

c) desde que el deudor o responsable interpusiere algún recurso o reclamación que tuviere efecto suspensivo contra la liquidación tributaria, hasta que recayere decisión que habilite su ejecución;

d) desde que el Fisco interpusiere en sede judicial la demanda tendiente a obtener el cobro de los tributos adeudados, hasta que recayere sentencia firme;

e) desde que se comprometiere la declaración supeditada, en los supuestos previstos en los artículos 226 y 323, hasta que recayere el pronunciamiento final en sede aduanera, a que se refieren los artículos mencionados.

ART. 807 del CA. – La suspensión y la interrupción de la prescripción respecto del deudor principal también surten efectos en relación con los deudores solidarios y los deudores subsidiarios, excepto en los supuestos contemplados en el artículo 806, incisos d) y e). Si las causales de suspensión o de interrupción de la prescripción sólo se cumplieren respecto de un deudor subsidiario no surtirán efectos con relación al deudor principal ni respecto de los codeudores solidarios de éste.

ART. 817 del CA. – La prescripción de la acción de los administrados para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos:

a) durante la sustanciación del reclamo de repetición deducido ante el servicio aduanero;

b) desde la interposición del recurso de apelación deducido ante el Tribunal Fiscal contra la resolución aduanera denegatoria que hubiera recaído en el reclamo de repetición o por retardo en el dictado de la misma, hasta que recayere decisión definitiva en la causa;

c) desde la interposición, en sede judicial, de la demanda de repetición, hasta que recayere decisión definitiva en la causa.

ART. 936 del CA. – La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se suspende desde la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o la demanda contenciosa en sede judicial deducida contra la resolución aduanera condenatoria, hasta que recayere decisión firme en la causa.

Estimo claro que es en la reseña del Art. 805 del CA supra expuesta donde se sitúa el nexo más cristalino entre ambos procedimientos. De acaecer un ilícito aduanero los plazos para la extinción de la pretensión punitiva estatal, el mero dictado del acto administrativo denominado “apertura del sumario” generará la suspensión de los plazos para que fenezca el reclamo tributario estricto sensu “...hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo...”, entendiéndose, hasta que la administración lo disponga. Es aquí donde el puente entre ambos procedimientos se blande sobre el mar de la discrecionalidad del Estado dejando al administrado en un limbo temporal cuya existencia es la esencia de este trabajo.

Un tema no menor que debe destacarse es el juego de intereses Estado/Particular, ya que no solo habría una pérdida de tiempo sino que también existiría un daño patrimonial que la dilación del proceso puede ocasionar al particular pues, como bien lo describe el letrado aduanero Juan Pablo Rizzi “los tributos aduaneros se determinan actualmente en dólares. Sobre estos, vencido el plazo de 10 días contados desde la notificación de la liquidación del tributo, o bien vencido el plazo de espera concedido para su pago, comienzan a correr intereses equivalentes al 3% mensual de la deuda reclamada. Es decir que los derechos aduaneros impagos, legítimos o no, generan un interés anual del 36% en dólares estadounidenses. El curso de estos intereses no se suspende ante a la interposición de una impugnación o de cualquier recurso que se presente en contra de la liquidación respectiva. En consecuencia, se computarán durante toda la duración del litigio”²⁴.

En el caso de las impugnaciones y en los procedimientos infraccionales que se reclamen tributos, el mantenimiento de la deuda es en dólares estadounidenses y los mismos comienzan a devengar intereses vencido el plazo de diez días contados desde la notificación del acto por el cual se hubiese liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiera concedido para su pago conforme el artículo 794 del C.A. Adicionalmente, su conversión debe realizarse al tipo de cambio vigente al día anterior a la fecha de pago. Ello implica una repotenciación o actualización de la deuda que se encuentra prohibida por el artículo 10 de la Ley 23.928, que derogó al artículo 20 de la Ley 23.905 por contrario imperio, restableciendo la vigencia del tipo de cambio establecido en el artículo 728 del C.A. Al respecto, se señaló que: “la “cláusula dólar” es considerada, en virtud de ser “moneda fuerte”, uno de los sistemas de repotenciación de deudas”. Es decir, la aplicación de la mencionada tasa de interés (actualmente del 36%

²⁴ <http://www.lanacion.com.ar/1872647-intereses-exorbitantes> [17-01-17]

anual) para deudas en dólares estadounidenses excede la naturaleza compensatoria del interés establecido en el artículo 794 del CA y lo convierte en una verdadera sanción. Ello teniendo en consideración que actualmente la tasa de interés anual para plazos fijos en dólares estadounidenses del Banco de la Nación Argentina es del 3,40 %, que representa una diferencia del 32,60% anual con respecto a la tasa actualmente utilizada por la AFIP para deudas en dólares. En consecuencia, y teniendo en cuenta la demora por parte del servicio aduanero en este tipo de trámites es palmaria la violación al derecho de propiedad de los administrados ya que la deuda se ve acrecentada marcadamente.²⁵

²⁵ GUERRERO MACKINLAY, Alfredo Fidel, LEMOS CARRERAS, Maria Florencia y SCHMIT, Maria Julia, Dilación indebida de los Procedimientos aduaneros, Publicado en elDial.com - DC2065, 16/12/2015.

CAPÍTULO II

2.1 Definición constitucional del debido proceso.

El art. 18 de la Constitución Nacional dispone que ninguna persona podrá ser condenada sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y que la defensa en juicio de la persona y de sus derechos es inviolable.

En tal sentido, entendemos que las prescripciones constitucionales no deben interpretarse en forma literal sino, en atención a los fines que persiguen. Así, Cassagne sostiene que el principio que consagra la garantía del debido proceso, se ha extendido a la defensa de los derechos de los particulares frente a la Administración, y lo mismo ocurre con el principio de la tutela judicial efectiva.²⁶

2.1.1 Principios rectores en el procedimiento aduanero

- Derecho a ser oído

La Administración debe otorgar a los interesados una oportunidad razonable para que puedan exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de emitir cualquier acto que pueda afectar los derechos subjetivos o intereses legítimos de cualquier persona, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. El derecho a ser oído, se encuentra plasmado en los arts. 51, 52, 68, 69, 86, 87, 103, 104, 1101, 1102, 1103, 1157 y 1158 del Código Aduanero.²⁷

²⁶ CASSAGNE, Juan Carlos, El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa, Marcial Pons, Buenos Aires, 2009, pág. 197.

²⁷ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros, Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 32.

- **Derecho a ofrecer y producir pruebas**

El debido proceso debe comprender el derecho a ofrecer y producir pruebas, pues si el administrado no tuviese este derecho, la contestación de la vista sería un formalismo inútil. Este derecho en sí, contempla tres cuestiones, la primera que toda prueba razonablemente propuesta sea producida, aun siendo la Administración quien deba hacerlo. En segundo lugar, que la producción sea efectuada antes que se adopte alguna decisión, y por último, que exista un control de la prueba hecha por la Administración.²⁸

- **Derecho a obtener una resolución fundada**

El particular tiene derecho a que la resolución definitiva dictada en la causa exponga los hechos mencionados por el administrado, siempre que fueren conducentes para la resolución del litigio, y proporcione conclusiones razonadas sobre los hechos, las pruebas producidas y el derecho aplicable en el caso considerado.²⁹

Una sentencia debe ser imparcial, justa y fundada. Sagüés, denomina sentencia constitucional a la que cumple con estos requisitos, por lo que así se respeta el principio del debido proceso adjetivo, como también cumple con estos requisitos la que proporciona una solución razonable a la litis.³⁰

- **Derecho a un proceso sin indebidas dilaciones**

Los procedimientos administrativos y judiciales por desgracia, son lentos, y muchas veces esa lentitud supera el límite de lo tolerable. Los tratados y tribunales internacionales consideran que cuando las dilaciones en la terminación de las causas

²⁸ *Ibíd.* Pág. 33.

²⁹ *Ibíd.* Pág. 37.

³⁰ SAGÜES, N. P., Elementos de Derecho Constitucional, T. I y II, Editorial Astrea, 1999.

administrativas y judiciales son irrazonables se produce una concreta violación de las garantías del debido proceso legal y la tutela judicial efectiva.³¹

2.2 Tutela jurisdiccional efectiva: el plazo razonable

La garantía del debido proceso adjetivo no es suficiente para asegurar un resultado imparcial y justo del conflicto suscitado entre la Administración y el particular. Porque la Administración, siendo juez y parte en el procedimiento administrativo, no proporciona una garantía de imparcialidad en el resultado del litigio.³²

“Lo que tarda tanto en llegar es igual que si no hubiera llegado, peor incluso, porque el cumplimiento a destiempo de lo que tanto se deseó acaba teniendo un reverso de sarcasmo.”³³

Como ya se ha mencionado, el plazo razonable es un elemento basal de la garantía constitucional del debido proceso, tal como lo consagra nuestra Carta Magna a través de los instrumentos internacionales suscriptos por nuestro país.

Es por ello, que no existe un debido proceso cuando el juez y las partes de una causa no hagan pleno cumplimiento del plazo razonable. Y no es menor el papel que juega la confianza que el Poder Judicial, en una sociedad democrática, debe inspirar en

³¹ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros, Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 40.

³² *Ibíd.* Pág. 47.

³³ MUÑOZ MOLINA, Antonio, Plenilunio, Seix Barral, España, 1997, pág. 11.

el público, dado que la excesiva duración de los procesos gravita negativamente sobre la impresión que se tiene de la Justicia y la confianza que en ella se deposita.³⁴

Los jueces son los responsables para que la celeridad sea el objetivo inspirador de la actividad judicial porque de lo contrario se convertirían en quienes manejen hasta arbitrariamente los tiempos y consecuencias de los procesos, lo cual entonces tiene que ser regulado en forma de plazo razonable por el legislador.³⁵

Pero siendo ello así, lo relevante es la interpretación que de éstos hacen los diversos Tribunales citados en este trabajo (nacionales e internacionales) al marcar a través de sus fallos los límites a las indebidas dilaciones del Estado en su actividad para con sus ciudadanos.

Que algo sea razonable implica que sea “adecuado”, “proporcionado” o “no exagerado”³⁶. Explica Gelli³⁷ que el principio interpretativo de razonabilidad, emana de una norma operativa, por lo que resulta ineludible de aplicar por todos los órganos de poder del Estado de Derecho. En efecto, si lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario, es decir contrario a lo carente de sustento, una ley, reglamento o sentencia son razonables cuando están motivadas en los hechos y circunstancias que los impulsaron y fundados en el derecho vigente.

³⁴ EMILIANI, Jesica Cecilia, La Duración Razonable del Proceso como exigencia de una tutela judicial efectiva, Publicado en elDial.com - DC19C7, 29/11/2012.

³⁵ CHIARA DÍAZ, Carlos A., Celeridad en los procesos, Concepto e Importancia, Publicado en elDial.com - DC1DEC, 29/10/2014.

³⁶ Definición del Diccionario de la Real Academia Española

³⁷ GELLI, Ma. Angélica, Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada, La Ley, 4ª ed. Pág. 424, Bs. As. 2009.

Linares³⁸ dirá al respecto que la razonabilidad de las leyes constituye una garantía innominada del debido proceso y aunque la razonabilidad, como la constitucionalidad, se presume en las normas emanadas de las autoridades legítimas, sobre ellas se puede, incluso, predicar lo contrario mediante sentencia judicial, pues la irrazonabilidad constituye una especie de inconstitucionalidad.

No obstante, si bien la Corte incluye a la actividad procesal del interesado dentro del “test de razonabilidad”, no cabe duda que la obligación primaria de impulsar el procedimiento está en cabeza del TFN, por expreso mandato legal (art. 1143 CA). Es por ello que ante un eventual retardo por parte del Tribunal, es el imputado quien debe dinamizar el proceso. Ergo, cuando el administrado no acelera el procedimiento iniciado por él, no hay sustento para introducir la irrazonabilidad del plazo.³⁹

En ese sentido, personalmente he impulsado en mi tarea jurisdiccional, el instituto del plazo razonable tomando, como piedras basales a los precedentes en materia infraccional aduanera emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 8 de noviembre de 2011 en autos “Bossi y García S.A. (TF 5932-A) c/ DGA” –ya citado en el Capítulo II- donde se señaló que “...el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas ...” y en “Sudamericana de Intercambio SACI y F c/ Administración General de Puertos” respecto a la decisión de la autoridad aduanera que había impuesto la pena de multa, y en la causa "Egea" adonde afirmó que “cualquiera sea el criterio que se adopte respecto de la suspensión del curso de la prescripción la

³⁸ LINARES, Juan F., La Razonabilidad de las leyes. El debido proceso como garantía innominada de la Constitución Nacional, Ed. Astrea, 2ª ed., 1989.

³⁹ VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. “Cuando el plazo razonable se torna irrazonable. El caso infraccional aduanero”. Juan M. Francia. 2016

duración del proceso penal por casi dos décadas, viola ostensiblemente las garantías del plazo razonable de proceso y del derecho de defensa".

El principio de la tutela judicial complementa la garantía del debido proceso mediante la intervención de un tercero independiente e imparcial, llámese juez, en el proceso de revisión de las resoluciones administrativas.

Es importante destacar que para que la tutela judicial sea efectiva, en el sentido constitucional y convencional, es indispensable que los tributos y las sanciones impuestas por resoluciones aduaneras no se hayan aplicado o pagado antes de que intervenga la autoridad judicial en el conocimiento y resolución de los medios de impugnación presentados por el particular.⁴⁰

Ya en "Cantos"⁴¹ la Corte Interamericana de Derechos Humanos introdujo el concepto convencional del plazo razonable como un elemento más para condenar a la Argentina, lo que volvió a suceder en el recordado caso "Bulacio"⁴².

En la actividad aduanera, el tribunal revisor por excelencia es el TFN, por ende constituye un freno para cualquier posible desborde del personal de fiscalización de la AFIP, porque para recurrir a él, no es necesario el previo pago de la suma intimada. Dicho tribunal ha de dirimir con total imparcialidad, ya que sus integrantes poseen

⁴⁰ LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros, Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015, pág. 47.

⁴¹ Cantos V. Argentina, 10/3/1999 Cfr. Corte IDH considerando 57.
http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=272 [22-06-17]

⁴² Bulacio V. Argentina, 18/9/2003. Cfr. Corte IDH considerando 115.
http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_100_esp.pdf [22-06-17]

estabilidad reconocida por ley, cosa que no sucede con los jueces administrativos de la DGA o la DGI.⁴³

De este modo, afirmamos que la tutela judicial efectiva garantizada constitucionalmente permite que todos los actos de la administración sean judicialmente revisables, equiparándose a ello los emanados de la actividad aduanera.

El concepto jurídico del plazo razonable ha sido plasmado en la jurisprudencia argentina a través de diversos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de los Tribunales inferiores, estableciéndose que se encuentra dentro de la garantía de la defensa en juicio prevista en el artículo 18 de la Constitución Nacional el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que resuelva de modo expedito la situación de vacilación y limitación que conlleva el sometimiento a juicio. En este sentido, Alejandro Carrió citó en este tópico al caso “Mattei” como considerado leading case y que en la misma línea existen otros antecedentes tales como “Aguilera” y “Mozzatti”⁴⁴.

2.2.1 La Constitución Nacional y la Convención Americana de Derechos Humanos

En tal sentido, la garantía de la razonable duración del proceso penal emana de los artículos 18 de la Constitución Nacional; 7.5 y 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), 14.3 inciso c) del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 25 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

⁴³ GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores, Ed. Depalma, Bs.As., 1986.

⁴⁴ CARRIÓ, Alejandro, Garantías Constitucionales en el Proceso Penal, 4ta. Edición, Ed. Hammurabi, Bs. As. Mayo 2002, págs. 516/518 y 522.

Con la reforma constitucional del año 1994, nuestro país se ha obligado a hacer prevalecer por sobre el ordenamiento normativo interno los pactos internacionales en los que la Nación sea parte o se haya adherido conforme los lineamientos del derecho internacional, todo ello bajo la introducción del art. 75 inc. 22 en la Carta Magna.

En consecuencia, el incumplimiento de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos por cualquiera de los órganos del gobierno argentino (Poder Legislativo, Poder Judicial y Poder Ejecutivo: comprensivo del Tribunal Fiscal de la Nación como órgano jurisdiccional independiente de la administración activa) puede comprometer la responsabilidad del Estado Argentino frente al orden jurídico internacional.⁴⁵

Lo constitucionalizado es el reconocimiento de los derechos contenidos en los tratados y los tratados en sí mismos, pues ambos tienen jerarquía constitucional “en las condiciones de vigencia”; es decir, en la medida en que han sido incorporados a nuestro ordenamiento jurídico, oportunamente.⁴⁶

Por su parte, es objetivamente incuestionable que la Convención Americana de Derechos Humanos reconoce en su art. 8 a las garantías judiciales como un derecho humano básico y esencial que requiere de tutela judicial efectiva, plasmando en su inciso primero que “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter” aportando así

⁴⁵ ADORNO, Adriana, Los Tratados Internacionales de Derechos Humanos y su influencia sobre el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Publicado en elDial.com - DC1C15, 13/12/2013.

⁴⁶ DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2009, pág. 274.

pautas objetivas que deberán ser custodiadas por todos los órganos del Estado en el ejercicio de la actividad jurisdiccional.⁴⁷

2.2.2 Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos

Tres son los fallos –entre otros- de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que han echado luz sobre esta temática y han marcado el camino hacia una concepción moderna del debido proceso que dinámicamente respete todas las garantías del ciudadano en cumplimiento de la manda constitucional y convencional.

Cronológicamente, el primero de ellos fue el caso “Tribunal Constitucional vs. Perú” en el que se dictara sentencia el 31 de enero de 2001, por la cual se condenó al Estado peruano. La Corte señaló que el artículo 8 de la Convención Americana establece, en su numeral 1 que “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

⁴⁷ Si bien la CIDH se ha expedido recientemente al expedirse en el marco de OPINIÓN CONSULTIVA OC-22/16 DE 26 de febrero de 2016 solicitada por la República de PANAMÁ en el marco de la discusión respecto de la TITULARIDAD DE DERECHOS DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL SISTEMA INTERAMERICANO DE DERECHOS HUMANOS (INTERPRETACIÓN Y ALCANCE DEL ARTÍCULO 1.2, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 1.1, 8, 11.2, 13, 16, 21, 24, 25, 29, 30, 44, 46 Y 62.3 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, ASÍ COMO DEL ARTÍCULO 8.1.A Y B DEL PROTOCOLO DE SAN SALVADOR, que las personas jurídicas no son titulares de derechos convencionales, por lo que no pueden ser consideradas como presuntas víctimas en el marco de los procesos contenciosos ante el sistema interamericano (Considerando 70), no menos cierto es que también dejó sentado que “los Estados, al adoptar medidas necesarias para hacer efectivos los derechos humanos, lo deben hacer también con respecto de personas jurídicas que se encuentren bajo su jurisdicción, a fin de evitar que eventuales acciones de ellas puedan comprometer su responsabilidad internacional en esta materia. De modo que las personas jurídicas están, en todo caso, obligadas a respetar, en el correspondiente orden interno o nacional, los derechos humanos y, en el evento de que ello no acontezca, los pertinentes Estados pueden ver comprometida su responsabilidad internacional en la medida que no garanticen su libre y pleno ejercicio por toda persona natural sujeta a su jurisdicción” (Considerando 31).

Seguidamente sostuvo que el respeto a los derechos humanos constituye un límite a la actividad estatal, lo cual vale para todo órgano o funcionario que se encuentre en una situación de poder, en razón de su carácter oficial, respecto de las demás personas. Es, así, ilícita, toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. Esto es aún más importante cuando el Estado ejerce su poder sancionatorio, pues éste no sólo presupone la actuación de las autoridades con un total apego al orden jurídico, sino implica además la concesión de las garantías mínimas del debido proceso a todas las personas que se encuentran sujetas a su jurisdicción, bajo las exigencias establecidas en la Convención.

En tal sentido, se señaló que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales”⁴⁸ a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

En lo que aquí respecta, puntualizó que ya esa Corte había dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal.

⁴⁸ Cfr. Garantías judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987. Serie A No. 9, párr. 27.

Por último, indicó que de conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo.⁴⁹ Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana.

Inmediatamente, lo siguió el caso “Baena, Ricardo y otros vs. Panamá”, en el que recayera sentencia el 2 de febrero de 2001, donde lo más gravitante para este trabajo fue que la Corte Interamericana destacó que *“...El artículo 8 de la Convención, en sus puntos 1 y 2 consagra que ‘Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter’”*.

Asimismo, consideró la Corte que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, *“sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de*

⁴⁹ Cfr. Eur. Court H.R., Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80, para. 76; y Eur. Court H.R., case of X v. the United Kingdom of 5 November 1981, Series A no. 46, para. 53.

defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal”.

En el mismo sentido, la Corte observó que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes.

También puntualizó que en cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

Que de ese modo, es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.

Finalmente, en esta suerte de *racconto* jurisprudencial del máximo Tribunal interamericano, tenemos al caso “Forneron e hija vs. Argentina”, donde se dictara fallo condenatorio el 27 de abril de 2012, en el cual criticó duramente la dilación de los procesos y su incidencia directa en el detrimento de los derechos de los ciudadanos violan directamente la razonabilidad del plazo y en definitiva, el debido proceso.

Prosiguió la Corte en dicho fallo considerando que el derecho de acceso a la justicia debe asegurar la determinación de los derechos de la persona en un tiempo razonable. La falta de razonabilidad en el plazo constituye, en principio, por sí misma, una violación de las garantías judiciales, estimando los siguientes elementos para determinar la razonabilidad del plazo: a) complejidad del asunto; b) actividad procesal del interesado; c) conducta de las autoridades judiciales, y d) afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el proceso.

Paralelamente, cabe destacar, que en atención al art. 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEHD) en los casos “Rigiesen”, “Konig” y “Eckle”, estableció como criterio, para determinar si un proceso se ha desarrollado dentro de un plazo razonable, tener en cuenta la complejidad del caso, el comportamiento del procesado y la manera en que fue llevado por las autoridades administrativas y judiciales.⁵⁰ En consonancia con el criterio de la Corte Americana, el

⁵⁰ GARBARINO, Pablo Adrián, El derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas y la fijación de un plazo razonable de tramitación de los procesos tributarios Comentario al fallo “Samid, José Alberto s/ recurso de casación” de la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal del 24 de agosto de 2016. Publicado en elDial.com - DC221A, 27/10/2016.

Tribunal Europeo considera que la garantía del plazo razonable rige para todo tipo de procesos, aún los civiles.⁵¹

2.2.3 Jurisprudencia de la CSJN

La Convención posee jerarquía constitucional y por ello, la Corte Suprema de Justicia puntualizó que esa jerarquía se estableció por voluntad expresa del constituyente, en las condiciones de su vigencia, esto es, tal como la Convención citada efectivamente rige en el ámbito internacional y considerando particularmente su efectiva aplicación, de modo que la jurisprudencia de los tribunales internacionales competentes para la interpretación y aplicación del tratado en cuestión, debe servir de guía para interpretación de los preceptos convencionales.⁵²

Los precedentes más destacados de nuestra Corte Suprema en la materia, que dan cuenta de la evolución de sus alcances, los encontramos en los casos “Mattei”⁵³, “Aguilar”⁵⁴, “Mozzatti”⁵⁵, “Baliarde”⁵⁶, “Amadeo de Roth”⁵⁷ y “Espósito”⁵⁸, entre otros.

Así, dicho Alto Tribunal ha señalado que *“...ese derecho se encuentra limitado, por supuesto, a la demostración por parte de los apelantes de lo irrazonable de esa prolongación (Fallos: 330:4539 y sus citas) pues en esta materia no existen plazos automáticos o absolutos y, precisamente, ‘la referencia a las particularidades del*

⁵¹ MAFFIOLI, Carolina Laura, Sobre la garantía de ser juzgado en un plazo razonable. Aplicación al derecho penal tributario, Publicado en elDial.com - DC1B92, 24/10/2013.

⁵² CSJN, Giroldi, Horacio David 7/04/95 (Fallos: 318:514); Mazzeo, Julio Lilo y otros, 13/07/07 (Fallos: 330:3248)

⁵³ CSJN, Fallos, 272:188

⁵⁴ CSJN, Fallos, 298:50

⁵⁵ CSJN, Fallos, 300:1102.

⁵⁶ CSJN, Fallos, 301:197.

⁵⁷ CSJN, Fallos, 323:982

⁵⁸ CSJN, Fallos, 327:5668.

caso aparece como ineludible”, del dictamen del Procurador Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Salgado” (CS, Fallos 332:1512). Más recientemente, el Procurador Fiscal reiteraría estos conceptos al opinar en el caso “Musante, Liliana María s/ causa N° 7434”, S.C. M 759 XLV, el 17 de marzo de 2011.

Entre las pautas orientadoras que se ha convenido en aceptar como válidas para conseguir ese objetivo se encuentra que la evaluación del caso deberá atender a: 1) la complejidad del caso, 2) la actividad procesal del interesado y 3) la diligencia de las autoridades a cargo de la investigación y el juzgamiento de los hechos.⁵⁹

Pero aún más puntualmente, la CSJN se ha expedido respecto de la materia Fiscal y administrativa que nos compete en los fallos “Bossi y García S.A. (TF 5932-A) c/ DGA”; “Fizman y Compañía S.C.A. c/ Dirección General Impositiva”; “Lociser, Jorge Alberto y otros c/ BCRA – Resol. 169/05 (expte. 105666/86 SUM FIN 708)” y “Marchal, Juan s/ apelación”.

En el primero de ellos, el Máximo Tribunal Argentino señaló que en diversas oportunidades el Tribunal ha señalado que el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas (Fallos: 322:360, esp. disidencia de los jueces Petracchi y Boggiano, y 323:982), y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en cuestión. De hecho, si bien el Tribunal debía pronunciarse sobre una multa impuesta en virtud de lo dispuesto en el art. 954 del Código Aduanero, trató en forma previa la afectación de la garantía de ser juzgado en un plazo razonable –dado que la prescripción es una cuestión de orden público- y en

⁵⁹ CIDH, v. “HILAIRE, Constantine y Benjamín vs. TRINIDAD y TOBAGO”, sentencia del 21 de junio de 2002, párrafo 143, donde se citan otros varios pronunciamientos en el mismo sentido.

definitiva, culminó declarando la extinción de la acción, estimando que de reenviarse a la instancia para el tratamiento incidental de la prescripción, ello implicaría una nueva vulneración del derecho constitucional a obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas.

Por su parte, en el segundo caso, la CSJN volvió a destacar la relevancia del respeto del Estado por el debido proceso y concretamente por la resolución de los conflictos en un plazo razonable.

Asimismo, el Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires señaló que “los particulares, en aquellos supuestos en los que la tramitación de un sumario administrativo que los involucra insumiese un tiempo demasiado prolongado, pueden realizar un pedido en sede administrativa de ‘pronto despacho’, e incluso acudir a la instancia judicial por la vía del ‘amparo por mora’. Con estos mecanismos pueden impulsar el procedimiento a los fines de obtener el dictado de un acto administrativo que resuelva su situación en tiempo oportuno”.^{60 61}

2.2.4 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y su recepción en la CNCAF

Podemos decir en este párrafo que el TFN ha manifestado en sus pronunciamientos su profunda preocupación en forma constante en los últimos años por el respeto del debido proceso y derivado de ello, por las diversas garantías convencionales y constitucionales que sostienen a aquel principio.

⁶⁰ T.S.J., “Colángelo, Estela Dominga c/GCBA s/amparo”, sentencia del 8 de mayo de 2013.

⁶¹ GEREZ, Martín, El plazo razonable como garantía del debido proceso en la ciudad de Buenos Aires, Publicado en elDial.com - DC1C7B, 07/04/2014.

Una de esas garantías en la que este Tribunal especial ha canalizado tal preocupación ha sido la del plazo razonable para que los ciudadanos reciban del servicio de justicia un pronunciamiento sin dilaciones indebidas.

A lo largo de la lectura de tales intervenciones del Tribunal se demuestra la enjundia puesta de manifiesto para preservar tal derecho ciudadano y evitar así el abuso estatal representado por el excesivo tiempo de que la autoridad aduanera pretende disponer para aplicar sanciones a los infractores, llegando en la mayoría de los casos a décadas tras las cuales llegan los expedientes al Tribunal Fiscal con sanciones pecuniarias ya determinadas a las que el transcurso del tiempo ha incrementado con los intereses que se van aplicando cuanto más demora la resolución final.

Huelga decir que ese procedimiento se lleva de bruces no sólo con el sentido común, sino principalmente –en lo que atañe a este trabajo- con todos los principios acuñados y/o convenidos por cualquier estado moderno, dejando al descubierto el abuso estatal con dicha voracidad recaudatoria sin siquiera sonrojarse al intentar hacer efectivas las sanciones aun después de más de dos décadas transcurridas –muchas de las veces, por propia negligencia del propio Estado.⁶²

Cabe remarcar entonces que a través de tales resoluciones, siempre el Tribunal Fiscal ha puesto el acento en el respeto por las obligaciones asumidas puertas adentro por el Estado argentino frente a sus ciudadanos (garantías constitucionales consagradas

⁶² El TFN Sala F, votos de González Palazzo y Garbarino, intervino en tal sentido en los fallos “CAROSSIO VAIROLATTI & CIA SRL c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación” (Expte. n° 16.915-A); “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/D.G.A. s/apelación” (Expte. N° 15.598-A); “LA MERCANTIL ANDINA CIA. ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ D.G.A. s/ apelación” (Expte. N° 23.469); “FERRO ARGENTINA S.A.” (Expte. N° 24.458-A); “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA S.A.” (Expte. N° 27.525-A); “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA c/ DGA s/ recurso de apelación” (expediente N° 27.895-A); “BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación” (Expte. N° 29.422-A) y “SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR SA” (Expte. N° 30.400-A).

en la Constitución Nacional) y las asumidas además, frente a la comunidad interamericana (garantías convencionales que surgen de los instrumentos internacionales suscriptos por el Estado argentino, que forman parte del derecho interno en virtud de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 de su Carta Magna), postura que ha tenido como correlato procesal inevitable, en la mayoría de los casos, la prescripción de la pretensión aduanera por el transcurso del tiempo.

Por otra parte –aunque en el mismo sentido–, el órgano revisor de Alzada, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal también se ha expresado siguiendo esa línea de pensamiento.

Así, la Sala I se pronunció el 8 de abril de 2014 en la causa n° 1.924/2012, “ALLES IMPORT SACIFI c/DGA-resol. 110/06 (exp. 255.818/06 –M. Ec.-rsl. 637/11)”; la Sala V resolvió con fecha 19 de junio de 2014 en la causa “AERO VIP SA c/DGA y otro s/recurso directo de organismo externo” (expte. N° 603.990/98) y la Sala II lo hizo el 12 de junio de 2014 en los autos "BINI, Fabrizio c/ Dirección General de Aduanas s/Recurso Directo de Organismo Externo" (expte. N° 1353/2014) en cuyos fundamentos estuvieron siempre citados fallos de la Corte Suprema de Justicia tales como “LOSICER”, ya citado precedentemente.

Dicho esto, podemos como una primera conclusión previo a adentrarme a la norma objeto de este trabajo que ningún proceso puede estar divorciado de los lineamientos de la CADH, receptadas por la CIDH, aprehendidas por nuestro máximo tribunal y aplicadas por los tribunales inferiores.

En definitiva, la exégesis ha comenzado a claudicar frente a la moderna concepción del derecho. La literalidad positiva debe interpretarse en el universo

convencional y como el art.805 inc. A) no es un extranjero a esa realidad es que habré de dar paso siguiente a su análisis, desde el plano normativo y su aplicación fáctica para a la postre arribar a una conclusión final.

CAPÍTULO III

EL ARTÍCULO 805 INCISO A) del CÓDIGO ADUANERO

“La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos:

a) desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;”⁶³

3.1 Análisis de su constitucionalidad

Iniciar el camino para arribar a la potencial tacha de inconstitucionalidad de la norma requiere de varios pasos que deben transitarse, pues sólo así podremos llegar a una conclusión clara y contundente.

Fueron los propios co-redactores al comentar el Código Aduanero quienes destacaron al analizar el citado artículo que *“las combinaciones de las causales de suspensión y de interrupción, tal como actualmente está en el código, hace que la acción del fisco sea prácticamente imprescriptible y alienta la negligencia del servicio aduanero en tramitar las actuaciones. Es por ello que se sugiere la eliminación del inc. A) del art. 805...”*⁶⁴, franqueando la discusión sobre la conveniencia de su

⁶³ http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/16536/Ley22415_S9_TituloII.htm

⁶⁴ El destacado me pertenece. (Código Aduanero Comentado, Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, completado y actualizado por Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Héctor G. Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana L. Sumcheski y Guillermo Vidal Albarracín (h), Editorial Abeledo Perrot, agosto de 2011, art. 805, tomo II, nota de pág.915 in fine

vigencia. Estimo que en base a lo aquí reseñado, ella debe extenderse al plano de su validez por su colisión con los preceptos constitucionales.

Es en “cómo” entienden su función el servicio aduanero desde la perspectiva de las sentencias del TFN donde radicará esencialmente ese transcurrir, pues a simple vista, habremos de compartir que no puede vislumbrarse desde un plano objetivo si esa norma puede afectar los derechos y garantías que he venido reseñando a lo largo de este trabajo.

Para ello se analizará la íntima relación entre las nulidades procesales, los plazos que se consumen hasta el arribo de la sentencia definitiva, el accionar aduanero y jurisdiccional para arribar a un estado de cosas que congloba los potenciales efectos disvaliosos que conllevan en algunos casos la aplicación de la norma.

3.1.1 El papel de los actores en el proceso aduanero

Para adentrarme a este tópico, centraré mi alza en el rol de la Aduana -primer director del proceso-, el Tribunal Fiscal de la Nación como primera instancia jurisdiccional independiente e imparcial en los términos de la CADH y la casuística generada en el marco del respeto a las garantías convencionales.

En esa inteligencia, habré de destacar que en los procesos infraccionales se aplica el Decreto 258/99 (B.O. 26/3/99) que en su artículo 1° textualmente se dispone que: “El producido de lo que se obtuviere por la venta de mercaderías objeto de comiso y por la aplicación de todo tipo de multas, excepto las automáticas, con arreglo a lo dispuesto en la legislación aduanera se distribuirá, previa deducción de los importes correspondientes a los honorarios de los profesionales fiscales judicialmente regulados,

del siguiente modo: a) El veinticinco por ciento (25%) se destinará a rentas generales. b) El cincuenta por ciento (50%) se destinará a una cuenta que se denominará "Productividad, Eficiencia y Fiscalización" y se distribuirá entre todo el personal del servicio aduanero de acuerdo al régimen que determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, por lo que puede compararse "que los propios agentes del organismo que impone la sanción se ven directamente beneficiados -en su faz patrimonial- con la mitad del producido de la misma, extremo que resulta por demás indicativo de que en la especie no se verifica imparcialidad alguna, sino que existe un temor objetivo de parcialidad bien claro y manifiesto."⁶⁵

Ahora bien, los procesos sometidos a la jurisdicción del Tribunal Fiscal revisten vital importancia por ser un organismo único en nuestro país, por su indiscutida especificidad y especialidad técnica, como vía recursiva única en determinadas cuestiones, tales como los descritos en el art.1153 CA y, por sobre todas, porque se puede acceder a sus estrados sin necesidad del previo pago (arts. 147 y 149, de la ley 11683) en un adecuado cumplimiento al requisito exigido por el art. 8° inc. 1), del Pacto de San José de Costa Rica.⁶⁶

Tan relevante como esto, constituye la preocupación de algunos integrantes del Tribunal Fiscal porque se considere y se erija a dicho órgano como aquél que en determine e imponga las sanciones en lugar de, como ocurre, hacerlo el órgano que instruye justamente los sumarios.

⁶⁵ "BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 24.553-A., voto del Dr. Garbarino.

⁶⁶ Cfrme. Sala IV en lo Contencioso Administrativo Federal in re "ESTABLECIMIENTOS TEXTILES SAN ANDRÉS SA", sentencia de fecha 25/11/1986.

De tal modo se advierte que el objetivo de quienes siguen ese camino es que el Tribunal sea, como órgano jurisdiccional objetivo e imparcial, quien reciba la instrucción de los sumarios y sea quien en definitiva fije las sanciones.

En tal dirección, se advierte el voto del Dr. Garbarino en las resoluciones de los casos “GUITELMAN, ALEJANDRO c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación” (expte. N° 25.465-A); “BLUFSTEIN OSCAR ANGEL c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación” (expte. N° 27.024-A) y “BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación” (expte. n° 24.553-A), en los que ha propugnado comunicar al Congreso Nacional dichas resoluciones a efectos de crear conciencia legislativa en cuanto a la necesidad de implementar medidas tendientes a conceder aquella facultad sancionatoria al Tribunal Fiscal en aras de respetar el debido proceso a partir de su característica de órgano imparcial y objetivo.

Quedan de esa manera plasmadas dos claras posiciones, la Aduana entiende que su función se limita a recaudar para que el Estado garantice su funcionamiento y el Tribunal Fiscal tiene claramente una misión: garantizar el respeto que debe primar en la República frente a sus ciudadanos por las garantías que tornan operativo al debido proceso constitucional y convencionalmente consagrado.

3.1.2 Prescripción y suspensión, la fábrica de nulidades

En la actividad jurisdiccional del control de legalidad de los actos administrativos acaecidos en el marco del proceso sumarial aduanero se han detectado reiterados casos en los que al momento de “aperturarlos”, en aras de conseguir la suspensión prevista en el art. 805 inc. A) del CA, y así formular la corrida de vista de estilo, por aplicación discrecional y arbitraria de los institutos de prescripción y

suspensión en cuestión, se ha configurado una cuestionable modalidad en la prestación del servicio aduanero, “La Especulación Antiprescriptiva del Fisco”.⁶⁷

Cuando esa especulación, los retrasos injustificados en la instrucción de los sumarios infraccionales y/o las condiciones estructurales en materia de recursos humanos del Tribunal Fiscal inciden en el quantum temporal en la duración del procedimiento, se menoscaba sin duda el derecho del particular que exige la administración de justicia sin dilaciones indebidas que resguarde esa garantía constitucional de raigambre y reconocimiento internacional como lo es el debido proceso.

Cuando esa misión recaudatoria de la Aduana no es debidamente controlada, la legalidad queda sumida en una insalvable anarquía procedimental y cuando la respuesta jurisdiccional es inoportuna, la injusticia será su colofón.⁶⁸

3.2 Casos del TFN

Se han detectado numerosos casos en los que, presumiblemente con el objetivo de escapar al fantasma de la prescripción, la aduana dicta el auto de apertura de sumario (que interrumpe el plazo respectivo) careciendo de los elementos reseñados y requeridos por el CA. Si bien esa omisión en sí puede no ser constitutiva de un acto lesivo de derechos y garantías, como “las cuestiones de las nulidades deben evaluarse restrictivamente en tanto exista posibilidad de revisión en instancia posterior, ello no

⁶⁷ VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. “El Tribunal Fiscal, el procedimiento infraccional y las garantías constitucionales. Un nuevo paradigma” González Palazzo, Christian M. Agosto 2016

⁶⁸ CARBONE Carlos Alberto, entiende que según la doctrina más garantista, las estadísticas judiciales demuestran que el actor "por tener razón en el litigio" obtiene sentencia favorable en el 99% de los casos justiciables. Menos optimista, la práctica y las encuestas revelan que más del 90% de las causas que se fallan hacen lugar a la demanda.

puede transformarse en un bill de indemnidad de la administración para no respetar las normas claras [...], pues ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisibles en casos especiales como el que se resuelve” debe evaluarse su potencial nulidad.⁶⁹

Y así sucede cuando el acto administrativo carece de una determinación circunstanciada del hecho imputado como así también de los elementos de los que se vale el Servicio Aduanero para sostener su pretensión sancionatoria, o lo que es más grave, cuando ese acto sólo tuvo como motivación el de interrumpir el plazo prescriptivo.

Tal como sucedió en la causa "FERRERO ARGENTINA S.A." expte. N° 30.668-A, sentencia de fecha 12.12.12, de la Sala “E”, donde conformada la denuncia de estilo, acaecido el hecho gravado e iniciado el cómputo prescriptivo de la acción penal, el acto interruptivo -la apertura del sumario- nació incompleto “al borde de la prescripción” y que, una vez reiniciado el plazo perentorio de la pretensión sancionatoria, nuevamente al filo del abismo prescriptivo se dicta la resolución administrativa, por lo general, condenatoria.

Hay veces en que las omisiones originarias se subsanaron en un plazo razonable, en otros, por el juego sistémico de los arts. 937 y 805 del CA habilitan que pasen años para que ello suceda, pues también se verifican sumarios en los que el servicio aduanero negligentemente no suplió las deficiencias originarias condenando fatídicamente el futuro del sumario infraccional. Ello dependerá del estado de indefensión en que se hubiere colocado al administrado.-

⁶⁹ Cfr. Sala “B” TFN, in re “Linch, Patricio María”, sentencia del 10/3/08.

Como se ha plasmado en jurisprudencia del TFN, el art. 1094 del C.A. exige que la resolución de apertura del sumario determine o identifique los hechos a investigar, las medidas cautelares correspondientes en atención a la naturaleza de los hechos, la verificación de la mercadería en infracción, la recepción de la declaración de los presuntos responsables, la liquidación de los tributos que correspondan y las demás diligencias conducentes.

La resolución de apertura de sumario es un acto administrativo de importancia significativa por medio del cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen una infracción aduanera.⁷⁰

En ese último caso he postulado la nulidad del auto de apertura de sumario -aunque en disidencia-, en el que no se encontraba agregada la carpeta original del DIT (piedra basal de la exigencia de tributos y multa), por lo cual no podía advertirse la fecha de su oficialización ni de su vencimiento, ni determinarse si por el mismo se había concedido o no prórroga a los fines de la regularización del régimen. El mismo servicio aduanero reconoció “que luego de una exhaustiva búsqueda de la Destinación [...] no pudo ser localizada en el área [...], que con los datos insertos en las impresiones de pantalla de las destinaciones que se agregaron a la denuncia estarían dadas las condiciones para el inicio de la normal tramitación de las instrucciones sumariales...”.

Como lo dije oportunamente, el deber de guarda de la documentación le compete al servicio aduanero y más aún cuando -como acaeció en la especie-, la documentación se encontraba involucrada en discusión administrativa pues, si bien el administrado debe colaborar en la tarea a través de lo que pudiera tener en su poder él o

⁷⁰ Ver mi voto in re "FERRO ARGENTINA S.A.", expte. N° 24.458-A de fecha 31.5.13, Sala “E”.

su despachante de aduana, ello no desobliga a la DGA para que acompañe la documentación original del despacho de importación temporal, sustento de su pretensión y de la imputación infraccional en los términos del art. 970 del CA.

Adviértase que la firma importadora acompañó en sede aduanera la documentación que obraba en su poder, con el fin de acreditar el oportuno cumplimiento del DIT en cuestión. La aduana, **al límite del cumplimiento del plazo prescriptivo (un día antes)**, sin la documentación original del DIT que era su obligación mantener en el archivo y dijo no encontrar, decidió instruir sumario, corriendo vista pocos días antes de cumplir los **cinco años desde la apertura de sumario** y al límite, nuevamente, de que se venciera el plazo prescriptivo de la acción para imponer penas. Cupo concluirse que “esta situación claramente provoca que los administrados, habiendo transcurrido un plazo más que excesivo desde la supuesta comisión de la infracción, tengan que defenderse de tal imputación debiendo demostrar su inocencia, recabando y/o recopilando documentación de una operación efectuada diez años antes, documentación que por su parte, en la mayoría de los casos, la aduana alega no conservar, hecho que afecta gravemente el derecho de defensa y la seguridad jurídica de los administrados”⁷¹, por lo que en definitiva se votó que el auto de fecha 29.12.05 constituyó un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario **a los efectos de suspender e interrumpir la prescripción en materia de tributos y multa**, respectivamente, en detrimento del derecho de defensa en juicio y a un proceso sin indebidas dilaciones, por lo que procedió su nulificación ante la evidente afectación de los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordante con la profusa jurisprudencia que ha sentado la Corte

⁷¹ CANCELLIERI Hernán, “La prescripción en materia de infracciones aduaneras. Una necesaria reforma al Código Aduanero”, publicado en Aduana News, Julio 2009.

Suprema de Justicia de la Nación, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales -ora infraccionales-.^{72 73}

Se tuvo en cuenta al resolver que la Constitución Nacional, como se ha dicho en párrafos precedentes, a partir de la reforma del año 1994 en su art. 43 dispuso que toda persona tiene derecho a un proceso rápido y expedito, no obstante lo cual dicha rapidez no supone establecer una finitud perentoria, vencida la cual el proceso quedaría anulado. Ello es así porque la razonabilidad de un plazo se debe compulsar en su contexto específico, sin más limitación que el sentido común, por lo que si la dilación carece de explicación y de eventual justificación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que la mera prolongación del proceso no afecta por sí sola las garantías constitucionales, si no en cuanto una mayor celeridad fuera posible y razonable.⁷⁴

En síntesis, nos encontramos frente a actos interruptivos que no reúnen las condiciones para su dictado, retrasos injustificados en la resolución de los litigios y destrucción o pérdida de elementos de prueba en aras de evitar la extinción de las acciones del fisco y así salvaguardar la “renta fiscal”. Sin dudas una compleja y disfuncional manera de preservar un interés del Estado pero en detrimento de los intereses del particular.⁷⁵

⁷² CSJN - "Fallos", 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros

⁷³ Sala E” in re “ENOD S.A.”, sentencia del 4.7.12, del voto del Dr. Garbarino

⁷⁴ Lavao Vidal", Fallos: 312:573.

⁷⁵ GONZÁLEZ SEOANE, Martín explica que la amplia facultad que tiene el Tribunal Fiscal para impulsar de oficio el procedimiento en pos del esclarecimiento de la verdad material (arts. 164 de la ley 11.683 y 1145 del C.A.), no sustituye la obligación de las partes de conducir las actuaciones al estado de resolver. El letrado de la parte recurrente que provoca largos períodos de inactividad en la causa, siempre que no sea por causas ajenas, incurre en mala praxis profesional. El representante fiscal debe procurar la pronta resolución de las actuaciones en las que se discuta una infracción que, como fuera señalado por nuestra Corte Suprema de Justicia, reviste plena naturaleza penal. La misma obligación respecto de los tributos le compete al representante fiscal toda vez que forman parte de sus funciones el defender al

3.2.1 Sus consecuencias y efectos

El TFN asumió un rol de garante de la legalidad y no sólo se limitó a decretar nulidades procedimentales sino que fue más allá de lo que la misma normativa lo autoriza (art.1164 del CA que veda el control de constitucionalidad al organismo jurisdiccional) en casos en los que se evidenciaba una injustificada dilación del tiempo insumido en la sustanciación del sumario, resolviendo un temperamento invalidante del art.805 inc. a) del CA por entender que su aplicación afectaría las garantías insertas en el art. 8.1 de la CADH, puntualmente la del plazo razonable.⁷⁶

Se detectaron en algunos casos irregularidades en los procesos, particularmente en la tardanza incurrida en la notificación de la resolución aduanera en el sentido de lo dispuesto en el art.805 inc. a), pues habían transcurrido casi tres años entre su dictado y la pertinente notificación. No existía vicio nulificante en ninguno de los actos administrativos; “sólo” hubo una grosera demora en la puesta en conocimiento al particular de lo decidido por la administración mientras el curso de los intereses en dólares estadounidenses seguían devengándose a una tasa del 36% anual.⁷⁷

Estado y ello se logra haciendo allegar al erario público los recursos necesarios para afrontar los gastos públicos.

⁷⁶ Es notorio que existe una relación directa entre los fallos emitidos por la CSJN y los provenientes del Tribunal, pero en este punto entiendo relevante destacar que si bien “El TFN no puede dictaminar la inconstitucionalidad de las normas, es un creador de doctrina impositiva y aduanera desde sus orígenes. A través de los fallos plenarios ha dado previsibilidad, estabilidad y certeza al derecho tributario. [...]Por otra parte, por el hecho de ser el TFN un organismo altamente especializado, el resto de la administración fiscal debería estar obligada a adoptar sus criterios, galvanizando de ese modo el conocimiento del sentido último de las normas y en consecuencia fortaleciendo la seguridad de su interpretación y aplicación” Revista de Tributación, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, N° 31. ERREPAR S.A., 2016, Pág. 65.

⁷⁷ El TFN adoptó un rol didáctico para evitar situaciones como éstas, y eso se cristalizó en los fallos de la Sala F, votos González Palazzo y Garbarino, “LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. Nro. 30.630-A., (6/3/15),, “LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación, Expte. N° 32.943 y su acumulado, “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, Expte. N° 33.026-A (Rta. 1/02/16).

3.2.2 El ajuste del plazo razonable a la luz de los fallos de la CSJN

El Tribunal cimero no se ha divorciado de la preocupante realidad que vengo describiendo. Pero ha puesto principalmente foco sobre el tiempo que insume el proceso infraccional administrativo y así lo expuso al resolver en “Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA”, del 26 de junio de 2012, encomendando 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, constituyendo una imprescindible pauta de interpretación de los deberes y obligaciones derivados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 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.

En tal fallo, el Máximo Tribunal Argentino tuvo especialmente en cuenta la procedencia del instituto en procedimientos sumariales pues el carácter administrativo de éstos “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 (como es el caso de este Tribunal Fiscal)”. Así, el Tribunal actuó sin tener en cuenta el tipo de procedimiento del que se trataba, si su impulso dependía de la instancia de la parte, si regía el principio dispositivo, ni mucho menos si era de naturaleza inquisitivo o acusatorio. Se centró en contemplar el proceso a través del prisma de la razonabilidad.

Desde la óptica aduanera 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 y 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 por 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 considerando 69”.

La Corte fijó un parámetro de temporalidad para verificar si el proceso tendiente a determinar la solución al caso en particular también fue razonablemente justo. El tiempo hace a la justicia, pues si ésta deviene a destiempo, el pronunciamiento no solo carecerá de sentido práctico, sino que también desnudará el sinsentido del sistema que tiene como principal misión el de dictarla.

CONCLUSIONES

Fuera de discusión se halla que el Estado requiere de los impuestos para existir y darle la contención que necesitamos sus habitantes a través de la prestación de los servicios públicos que sólo pueden sostenerse con el esfuerzo de cada uno de los que lo integramos.

Esa dinámica requiere que los distintos actores que integramos sus órganos asumamos con responsabilidad nuestras obligaciones y para ello existe un variopinto normativo que delimita el accionar de cada uno, imponiendo cargas y obligaciones, estableciendo principios y reconociendo derechos. Todo en un andamiaje jurídico con un sólo fin, salvaguardar el interés público y asegurar el bienestar general.

Al Estado lo componemos todos, los administrados y sus administradores. Los operadores jurisdiccionales no debemos ni podemos perder de vista que en el cumplimiento de nuestras misiones, preservar al primero de los potenciales abusos que pudiere incurrir el príncipe en su vital afán recaudatorio es garantizar el funcionamiento de la República optimizando sus recursos, evitando injusticias y, consecuentemente, la potencial responsabilidad internacional en la que incurriría por el mal desempeño de los funcionarios que componen sus órganos en el cumplimiento de los estándares exigidos internacionalmente en materia de garantías judiciales.

Este trabajo intentó introducir al lector al mundo del derecho aduanero, su normativa, su casuística y cómo lo han cuestionado los Tribunales (principalmente el TFN).

Creo haber podido advertir algunos vicios que supuran del accionar de algunos funcionarios que, en esa vital misión de contribuir a la alimentación del príncipe-Estado, confunden objetivos y responsabilidades con fines exclusivamente recaudatorios, adoptando acciones y asumiendo posiciones que afectan derechos y garantías del ciudadano, sumiéndose -no pocas veces- en un plano de arbitrariedad que a la postre -y como vimos, varios años después- podrá ser analizada o dirimida en los Tribunales.

Se ha apelado al instituto de la nulidad para sanear alguno de esos vicios, pero es en la regla del 805 inc. A) donde esa higienización encuentra la imposibilidad de acercarnos a la decisión justa desde el plano constitucional, pues esa nulidad retrotraería el procedimiento hasta el acto que la dispuso oportunamente, esto es, casi década visto, pues la acción del fisco se encuentra plenamente vigente por aplicación del art.805 inc. A).

De adoptar un temperamento convalidante de la norma nos llevaría al insólito caso de que, por negligencia del servicio aduanero, el administrado vuelva a quedar a merced de aquél que lo llevó a un estado de indefensión alimentando la incertidumbre respecto de cuándo obtendrá lo que pretende, la prestación del servicio de justicia y soportando el devengamiento de intereses de hasta el 36 por ciento anual, en algunos casos en dólares estadounidenses.-

Insisto: ¿cuánto tiempo le demandará recibir del Estado lo que pretende? Esta es la gran incógnita, pero puedo asegurar que si se devuelven los actuados -como la norma lo habilita- al servicio aduanero para que se sanee el vicio detectado, deberá estarse nuevamente a la espera de su decisión final, la que podemos presumir, no será

distinta a aquella que motivara la etapa de revisión jurisdiccional a la que deberá recurrir nuevamente con -puede presumirse- idénticos argumentos.

En síntesis, cada sumario aduanero es una larga historia con un final que ya se posterga demasiado tiempo. Ha quedado en evidencia que no siempre el reloj de la administración marca el tiempo de la justicia. Ya se ha castigado injustamente al administrado con esa demora y retrotraer los actuados al último acto válido sería condenarlo a recorrer nuevamente todos los estadios procesales con un manto de incertidumbre cernido sobre su interés, lo que parece inobjetable, pues cuánto será el tiempo que le erogue al fisco resolver el caso es un misterio que la redacción de la norma en crisis no permite develar ya que la administración mantiene en su esfera una herramienta suspensiva que legitima para la potencialmente arbitraria postergación de la “decisión que habilitare el ejercicio de la acción” fecha la cual, el administrado podrá excitar -nuevamente- la revisión jurisdiccional o judicial debiendo esperar el dictado de una nueva sentencia para, eventualmente, adentrarse -quién sabe cuándo- a la cosa juzgada.

Lo expuesto me conmueve al convencimiento de que una herramienta que nutre a esa confusión radica en lo normado en el art. 805 inc. a) pues habilita al funcionario actuante a mantener en vilo al administrado generándole costos, intereses e incertidumbre respecto de cuándo se le prestará el servicio para el que, paradójicamente, abona sus impuestos.-

La imaginación de algunos operadores aduaneros para “cumplir” con su tarea encuentra en el CA una fuente inagotable para alimentarla, amordazando el derecho del ciudadano a tener una respuesta a su reclamo condenándolo a una espera interminable y

a una angustia patrimonial que inevitablemente habrá de afectarlo, pues no estamos hablando de otra cosa que de la dinámica que requiere el comercio para garantizar su rentabilidad.

El comercio exterior debe ser dinámico y transparente, tal como el proceso de recaudación de los tributos que el Estado exige como consecuencia de tal actividad.

En definitiva para poder afirmar que es inconstitucional debe analizarse el contexto fáctico en el que cabe su aplicación pues estoy convencido que esa norma en abstracto no es inconstitucional, lo es su aplicación literal y taxativa en determinados casos en los que se evidencian sus consecuencias disvaliosas, lo cual resulta repugnante a los principios republicanos que enmarcan el desarrollo de las actividades de un Estado democrático como el nuestro.

Toda norma cuyos efectos violenten los principios del derecho aunque se encuentre vigente, es inválida, debe declárasela como tal y no puede ser aplicada al juzgar. El objetivo debe ser uno y teleológico: disponer lo justo en el caso concreto y no puede aplicarse una norma del CA cuando sus consecuencias trasgreden principios fundamentales receptados en la Carta Magna y en Tratados internacionales, violentado el preámbulo de la CN en cuanto promete afianzar la justicia y afrenta indudablemente el test de proporcionalidad en el marco del control de constitucionalidad.

El Código Aduanero requiere de serias y profundas modificaciones, pues el devenir de la ciencia, la tecnología y los Tratados Internacionales⁷⁸, lo ha dejado obsoleto. Hay dos realidades que debe aceptar.

⁷⁸ Convención Americana sobre Derechos Humanos, Convenio de Kyoto Revisado y Acuerdo de Bali.

La primera, es que los tiempos que insumen cada proceso sumarial han cambiado sustancialmente. Las notificaciones digitales han remitido al museo al papel carbónico y a las máquinas de escribir. Las estampillas se reemplazaron por el correo electrónico y las multinotas por mensajes de texto digitales. El servicio aduanero ya no necesita de cinco, diez o hasta quince años para cumplir su cometido.

Parafraseando al Dr. Zaffaroni en pleno siglo XXI no me permito pensar en un juicio en el que “en lugar de oír testigos, se proceda a la lectura de sus memorias y a que sus nietos cuenten lo que de niños les relataba el abuelo”⁷⁹

La otra, y principal: La Convención Americana de Derechos Humanos, el Acuerdo General de Aranceles y Comercio y nuestra Constitución Nacional exigen y demandan que todas las leyes, decretos y normativa en general se dicte en consonancia con los preceptos allí insertos. Legalidad y dinamismo deben prevalecer por sobre las necesidades financieras del Estado.

La reciente ratificación y aprobación por parte de la República Argentina mediante Ley 27138 de la Convención Internacional para la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros, conocido como la Convención de Kioto, que fuera redactada conforme a los auspicios del entonces Consejo de Cooperación Aduanera, hoy Organización Mundial de Aduanas, nos pone ante una situación de evolución en la forma de regular los regímenes aduaneros, compatible con el comercio internacional actual.⁸⁰

⁷⁹ ZAFFARONI, E. Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, Manual de Derecho Penal Parte General, EDIAR, diciembre de 2006, pag.695vta.

⁸⁰ ALAIS, Horacio Félix, Dos acuerdos internacionales que anticipan una adaptación del Código Aduanero. Publicado en elDial.com - DC2064, 16/12/2015.

Por ello, postulo la eliminación del art.805 inc. A) como primer paso para acotar esos plazos blindando de legalidad al legítimo accionar aduanero y así acotar y eventualmente finiquitar “la especulación antiprescriptiva” que encuentra en la vigencia de la norma que los tiempos para la emisión de la decisión administrativa se adecue a los intereses de todos, administrados y administración con el firme objetivo de preservar los intereses de la República que así lo demanda.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADORNO, Adriana, Los Tratados Internacionales de Derechos Humanos y su influencia sobre el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Publicado en elDial.com - DC1C15, 13/12/2013.
- ALAIS, Horacio Félix, Los principios del Derecho aduanero. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.
- ALAIS, Horacio Félix, Dos acuerdos internacionales que anticipan una adaptación del Código Aduanero. Publicado en elDial.com - DC2064, 16/12/2015.
- ALAIS, Horacio Félix, La informatización de los actos administrativos aduaneros y la facilitación del comercio propuesta por la OMC, Publicado en elDial.com - DC227B, 21/12/2016.
- ALSINA Mario A., BARREIRA Enrique C., BASALDÚA Ricardo X., COTTER MOINE Juan P., VIDAL ALBARRACIN Héctor G., Código Aduanero Comentado, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier, Derecho Aduanero: parte general. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.
- CARRIÓ, Alejandro, Garantías Constitucionales en el Proceso Penal, 4ta. Edición, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2002.
- CANCELLIERI Hernán, “La prescripción en materia de infracciones aduaneras. Una necesaria reforma al Código Aduanero”, publicado en Aduana News, Julio 2009.
- CARBONE Carlos Alberto, La duración irrazonable del proceso o de sus incidentes perjudica al actor, Publicado en elDial.com - DC1A49, 22/04/2013
- CASSAGNE, Juan Carlos, El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Marcial Pons, Buenos Aires, 2009.
- CHIARA DÍAZ, Carlos A., Celeridad en los procesos, Concepto e Importancia, Publicado en elDial.com - DC1DEC, 29/10/2014.
- CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.

- DE LA BRUYÈRE, Jean, Les Caractères. Texte de la dernière édition revue et corrigée par l'auteur, publiée par E. Michallet, 1696.
- DROMI, Roberto, Derecho Administrativo. Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2009.
- EMILIANI, Jesica Cecilia, La Duración Razonable del Proceso como exigencia de una tutela judicial efectiva, Publicado en elDial.com - DC19C7, 29/11/2012.
- GARBARINO, Pablo Adrián, El derecho a ser juzgado sin dilaciones indebidas y la fijación de un plazo razonable de tramitación de los procesos penales tributarios Comentario al fallo "Samid, José Alberto s/ recurso de casación" de la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal del 24 de agosto de 2016. Publicado en elDial.com - DC221A, 27/10/2016.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias superiores. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011.
- GELLI, Ma. Angélica, Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada, La Ley, 4ª ed., Buenos Aires, 2009.
- GEREZ, Martín, El plazo razonable como garantía del debido proceso en la ciudad de Buenos Aires, Publicado en elDial.com - DC1C7B, 07/04/2014.
- GONZÁLEZ SEOANE, Martín, El análisis del plazo razonable en la tramitación de juicios de contenido tributario y su jurisprudencia reciente, Publicado en elDial.com - DC1DDE, 23/10/2014.
- GUERRERO MACKINLAY Alfredo Fidel, LEMOS CARRERAS Maria Florencia y SCHMIT Maria Julia, Dilación indebida de los Procedimientos aduaneros, Publicado en elDial.com - DC2065, 16/12/2015.
- LASCANO, Julio Carlos, Procedimientos Aduaneros. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2015.
- LINARES, Juan F., La Razonabilidad de las leyes. El debido proceso como garantía innominada de la Constitución Nacional, Ed. Astrea, 2ª ed., 1989.

- MAFFIOLI, Carolina Laura, Sobre la garantía de ser juzgado en un plazo razonable. Aplicación al derecho penal tributario, Publicado en elDial.com - DC1B92, 24/10/2013.
- MUÑOZ MOLINA, Antonio, Plenilunio, Seix Barral, España, 1997.
- Revista de Tributación, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, N° 31. Errepar S.A. 2016.
- SAGÜÉS, N. P., Elementos de Derecho Constitucional, T. I y II, Editorial Astrea, 1999.
- VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero / Catalina García Vizcaíno. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. “Cuando el plazo razonable se torna irrazonable. El caso infraccional aduanero”. Juan M. Francia. 2016.
- ZAFFARONI, E. Raúl, ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro, Manual de Derecho Penal Parte General, Editorial EDIAR. 2006

FALLOS CITADOS

Tribunal Fiscal de la Nación

“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/DGA” (Expte. N° 15.598-A)

“BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DGA” (Expte. N° 24.553-A)

“BLUFSTEIN OSCAR ANGEL c/DGA” (Expte. N° 27.024-A)

“BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA” (Expte. N° 29.422-A)

“CAROSSIO VAIROLATTI & CIA SRL c/ DGA” (Expte. N° 16.915-A)

“FERRO ARGENTINA S.A.” (Expte. N° 24.458-A)

“GUITELMAN, ALEJANDRO c/DGA” (Expte. N° 25.465-A)

“HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA S.A.” (Expte. N° 27525-A)

“HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA c/ DGA” (Expte. N° 27.895-A)

“LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS c/ DGA” (Expte. Nro. 30.630-A)

“LA MERCANTIL ANDINA CIA. ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ DGA”
(Expte. N° 23.469)

“LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. c/ D.G.A”, (Expte. N° 32.943)

“SHIMISA DE COMERCIO EXTERIOR SA” (Expte. N° 30.400-A)

Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires.

“Colángelo, Estela Dominga c/GCBA s/amparo”, sentencia del 8 de mayo de 2013

Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso Administrativo Federal

“ALLES IMPORT SACIFI c/DGA” Sala I. 08/04/14

“AERO VIP SA c/DGA” la Sala V. 19/06/14

"BINI, Fabrizio c/ Dirección General de Aduanas" Sala II. 12/06/14

Corte Suprema de Justicia de la Nación

318:514 “Giroldi, Horacio David” 7/04/95

272:188 “Mattei Ángel” 29/11/1968

298:50 “Aguilar Argentina de Ediciones S.A. y otros” 09/06/1977

300:1102 “Mozzatti, Camilo y otro.” 1978

301:197 “Baliarde, José y otros.” 1979

322:360 “Kipperband, Benjamín” 16/03/1999

323:982 “Amadeo de Roth, Angélica Lía” 04/05/2000

327:5668 “Espósito, Miguel Ángel” 23/12/2004

330:1427 “Marchal, Juan s/ apelación” 10/04/2007

330:3248 “Mazzeo, Julio Lilo y otros,” 13/07/07

330:4539 “Moyal Jose” 23/10/2007

332:1512 “Salgado Héctor y otros” 23/06/2009

332:2657: “Fizzman y Compañía S.C.A. c/ DGI” 01/12/2009

334:1264 “Bossi y García S.A” 08/11/2011

335:1126 “Losicer Jorge Alberto y otros c/ BCRA” 26/06/2012

Corte Interamericana de Derechos Humanos

“Cantos vs. Argentina”, 10 de marzo de 1999

“Tribunal Constitucional vs. Perú” 31 de enero de 2001

“Baena, Ricardo y otros vs. Panamá”, 2 de febrero de 2001

“Bulacio vs. Argentina” 18 de septiembre de 2003

“Forneron e hija vs. Argentina”, 27 de abril de 2012

Página web

<http://www.lanacion.com.ar/1872647-intereses-exorbitantes>

[Recuperado 17-01-17]

http://www.corteidh.or.cr/CF/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=272

[Recuperado 22-06-17]

http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_100_esp.pdf

[Recuperado 22-06-17]