

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA
INSTITUTO DE ESTUDIO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS
ARGENTINAS

POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN ADUANERA

TESINA

TEMA: Los procedimientos legales ante la AFIP: análisis comparativo de los aspectos más relevantes, en las materias impositiva y aduanera . Propuestas de unificación y/o modificaciones.

ALUMNO: Cra. PÁEZ, María Dolores

FECHA DE PRESENTACIÓN: 26/11/2010

DIRECTOR: Dra. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina

CÁTEDRA: RÉGIMEN LEGAL ADUANERO

INTRODUCCIÓN

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), es una entidad autárquica en la órbita del **Ministerio de Economía y Finanzas Públicas**, encargada de ejecutar las **políticas** impulsadas por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) en **materia tributaria, aduanera** y de **recaudación de los recursos de la seguridad social**. Este Organismo - creado en el año 1996 (**Decretos N° 1156 Y 1589/1996**)- actualmente está integrado por la Dirección General de Aduanas (DGA), la Dirección General Impositiva (DGI) y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DGRSS). En el presente trabajo se abordarán los **procedimientos legales** que se desarrollan ante la AFIP en **materia impositiva** y de **índole aduanera**, no así los relativos a los **recursos de la seguridad social**. Si bien es cierto, que las funciones que competen a cada Dirección tienen particularidades que las distinguen; no lo es menos, que ellas están vinculadas. Ello así, por cuanto la DGI y la DGA son organismos que cumplen **funciones recaudatorias** y pertenecen a la **administración pública nacional**. Por lo tanto, a los procedimientos que se desarrollan ante ambas Direcciones les son aplicables los **principios procesales administrativos** (por ejemplo: *"informalismo a favor del administrado"*); y, además, los **procesales civiles** (por ejemplo: *escritura*) y **procesales penales** (por ejemplo: *"non bis in idem"*). Por coherencia, y a fin de favorecer la integración de los recursos humanos, se torna imprescindible una **compatibilización e integración procesales** que coadyuven a evitar contrariedades y/o superposiciones en los procedimientos que se desarrollan ante la AFIP. Esto, es relevante para lograr un mejor cumplimiento de las **funciones del Fisco** y mejorar su **imagen institucional**; y, al mismo tiempo, resguardar los **derechos de los administrados**.

HIPÓTESIS DE TRABAJO

El objetivo del presente trabajo es, a partir de la descripción de los aspectos procedimentales, analizar sus **diferencias**; con la intención de propiciar la **compatibilización y/o unificación** de las **normas procesales** que rigen a ambos Organismos.

METODOLOGÍA

Se recopilarán y analizarán antecedentes **doctrinales** y **jurisprudenciales** relativos al tema bajo estudio. Para esta labor se aplicarán el **método descriptivo** y el **método deductivo**. El razonamiento partirá de la comprensión de las actuales circunstancias, intentando obtener elementos válidos para proponer -de resultar procedente - un **ajornamiento de los procesos legales** que se desarrollan ante la **AFIP**, en las **materias aduanera y tributaria**.

CAPITULO I. DIFERENCIAS METODOLOGICAS DE LAS NORMAS PROCEDIMENTALES

Las normas de **procedimiento aduanero** están establecidas en la **Ley N° 22.415 (Código Aduanero, en adelante CA)**; y su **Decreto Reglamentario (Decreto N° 1.001/82, en adelante DR CA)**. En tanto que, las normas básicas de **procedimiento tributario** están contenidas en la **Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario, en adelante LPT)** y su **Decreto Reglamentario (Decreto N° 1.397/79, en adelante DR LPT)**. Aunque es susceptible de mejorarse, el **CA** es un cuerpo de normas organizado y armónico; no así la **LPT**. Si bien, la **LPT** es más que una mera **ley de procedimientos**, ya que no sólo contiene **normas procesales** (también contiene normas sobre **interpretación, infracciones**, etc.); en el ámbito del **procedimiento impositivo** es habitual la **aplicación supletoria** de la **Ley N° 19.549 (Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, en adelante LNPA)** y su **Decreto Reglamentario (Decreto N° 1.759/72, en adelante DR LNPA)**. Además de la **LPT** y su **DR**, son innumerables las normas procesales existentes (por ejemplo, sobre domicilio fiscal, etc.). En consecuencia, se torna necesario reunir en un **cuerpo único** todas las disposiciones aplicables a la materia, en forma **sistemática**. Cabe aquí mencionar, que en el mes de **abril de 1999** el entonces **Administrador Federal** presentó un **Anteproyecto de Código Tributario**; el cual fue elaborado en el marco de un programa del **Banco Interamericano de Desarrollo (BID)** para el fortalecimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos. El lanzamiento institucional del Anteproyecto suscitó una ardua polémica científica protagonizada por calificados tributaristas, asociaciones científicas y profesionales, universidades, funcionarios de la propia **AFIP** y miembros del Poder Judicial de la Nación. Como alternativa válida del **Anteproyecto de Código**, el **Tribunal Fiscal de la Nación** -en adelante **TFN**- elevó al **Ministerio de Economía** un proyecto de reforma de la **LPT**. Los impulsores de este proyecto partieron de una idea primaria **inversa** a la que inspiró el **Anteproyecto**, es decir, del entendimiento que debía mantenerse la vieja ley ritual. A nivel del **PEN**, se originó una puja entre partidarios de uno y otro proyecto. Finalmente, y en razón del cambio de gobierno, la **AFIP** no obtuvo el apoyo político necesario, para seguir impulsando el **anteproyecto de código**. Tampoco lo obtuvo el proyecto alternativo. **Ninguno se convirtió en ley**; es más, ninguno fue remitido al **Congreso de la Nación** para su tratamiento. En consecuencia, y como lo han expuesto célebres autores de la materia, entre otros, **Giuliani Fonrouge** y **Ramón Valdés Costa**, resulta no sólo conveniente sino necesario y urgente, proceder a la codificación de los **principios generales del derecho tributario sustancial o material** y del **derecho tributario formal**. Pero, habiendo transcurrido ya catorce (14) años desde la creación de la **AFIP**, ¿será demasiado ambicioso propiciar la redacción de un **Código Procesal único**; que abarque los procedimientos legales relativos a las materias aduanera e impositiva?. En ese orden, la propuesta sería propiciar la redacción de un **"Código Procesal Aduanero e Impositivo"**. A tal efecto, será menester procurar un adecuado **equilibrio** entre las **prerrogativas** del **Fisco** para la aplicación, percepción y fiscalización de los recursos con los cuales habrá de nutrirse el **Tesoro Público** y los **derechos y garantías** constitucionales del administrado (contribuyente/usuario aduanero). Por sus características, el **CA** y la **LPT** serían un punto de partida válido para la codificación. Es del caso decir, que la **codificación** ofrece numerosas ventajas; entre las que cabe mencionar las siguientes:

1. Los principios codificadores sirven de base o cimiento para el dictado de una **jurisprudencia más uniforme**;
2. La codificación es funcional a la **seguridad jurídica**, en tanto mediante ella se logra sistematizar los **principios fundamentales**; como así también, orientar al **legislador** al tiempo de las **reforma**, permitiendo insertarlas sistemáticamente en el lugar apropiado dentro de un ordenamiento jurídico permanente;
3. Facilita al **intérprete** la búsqueda de las soluciones para los casos concretos.

CAPÍTULO II. ASPECTOS GENERALES

1. DOMICILIO FISCAL Y ADUANERO

Se analizará la normativa aplicable en cada Organismo respecto del **domicilio procesal**. Sobre el particular, cabe decir que el **CA** establece la **obligación** de constituir **domicilio para fines procesales**, el cual está vinculado a la **oficina aduanera** en que tramitan las **actuaciones** respectivas (**artículo 1001 CA**). La **LPT** no establece tal obligación; en los **procedimientos**, es **válido el domicilio registrado**. Dicho **domicilio fiscal** depende del lugar donde se **domicilia** y desarrolla su **actividad la persona**. En consecuencia, los domicilios de la **LPT** deben estar **registrados** en la **DGI**; en **materia de procedimientos aduaneros**, **si no se constituye domicilio**, se considera el **registrado** como válido a los efectos del trámite (en determinadas condiciones). Al respecto, cabe citar el fallo "**Pereyra y Cia. SH c/DGA s/Apelación**" TFN Expte. **21616-A**, en el que se expresó: "...*que, sin embargo, el domicilio constituido prevalece sobre el registrado en sede aduanera con arreglo a lo dispuesto por los artículos 1001 y 1002 del código aduanero, toda vez que esta norma posibilita entender como domicilio al registrado "mientras el interesado no constituyere otro en la actuación mencionada". Es decir, sólo permite considerar como domicilio al registrado, cuando no se hubiere constituido otro domicilio en los términos del artículo 1001 del CA*".

A) DOMICILIO FISCAL

Como se dijo, en la **LPT** no está prevista la obligación de constituir domicilio a los efectos procesales; como sí lo dispone el **CA (artículo 1001)**. EL **artículo 3 LPT** establece que, el domicilio de los responsables es el **real**, o en su caso, el **legal** de carácter general, legislado en el **Código Civil**, ajustado a lo que establece dicho artículo y a lo que determine la reglamentación. Tanto para las personas de **existencia visible**, como para las **personas jurídicas**, prevalece como domicilio fiscal el "*lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades*"; si éste no coincidiera con el domicilio real o legal, respectivamente. La **LPT** dispone que, cuando **no se hubiera denunciado** el domicilio fiscal y la **AFIP** conociere alguno de los domicilios previstos en el **artículo 3 LPT**, el mismo tendrá validez a todos los efectos legales. Cuando se comprobare que el domicilio denunciado **no es el previsto en la LPT o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere o se alterare o suprimiere su numeración**, y la **AFIP** conociere el lugar de su asiento, podrá declararlo por **resolución** fundada como **domicilio fiscal**. También, se establece que, en los supuestos contemplados por el párrafo anterior, cuando la **AFIP**, tuviere conocimiento, a través de datos concretos colectados conforme a sus facultades de verificación y fiscalización, de la existencia de un domicilio o residencia **distinto** al domicilio fiscal del responsable, podrá declararlo, mediante **resolución** fundada, como **domicilio fiscal alternativo**, el que, salvo prueba en contrario de su veracidad, tendrá plena validez a todos los efectos legales. Ello, sin perjuicio de considerarse válidas las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable. Cualquiera de los domicilios previstos en el citado artículo producirá en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de **domicilio constituido**, siéndole aplicables, en su caso, las disposiciones de los artículos **41, 42 y 133 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación** (en adelante, **CPCyCN**). El artículo sin

número incorporado a **continuación del artículo 3 LPT** -por **Ley N° 26.044 B.O. 6/7/2005**- establece que se considera **domicilio fiscal electrónico** al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del **domicilio fiscal constituido**, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen. Es del caso decir, que si bien no está prevista en la **LPT** la posibilidad de constituir **domicilio fiscal especial**, ello no incide en la facultad que tiene el particular de constituir en las actuaciones administrativas un **domicilio especial** dentro del radio de asiento del organismo en el cual tramita el expediente, a los fines de las respectivas notificaciones que deban serle cursadas, ello por aplicación supletoria del **artículo 19 del DR LNPA**. ("Trulli, Adriana M. c. Dirección Gral. Impositiva – CN Fed. Contencioso Administrativo, Sala IV; 2005/05/05; La Ley Online).

B) DOMICILIO ADUANERO

En el ámbito **aduanero**, las normas respecto del **domicilio procesal** están contenidas en los **artículos 1001 a 1005 CA**. El **CA** establece que toda persona que comparezca ante el **Servicio Aduanero** deberá, en su primera presentación, **constituir** domicilio dentro del radio urbano en que la **oficina aduanera** respectiva tuviere su asiento (**artículo 1001 CA**). En caso de **omisión**, si el interesado posee algún **domicilio registrado** - que estuviere ubicado dentro del radio urbano de la oficina aduanera en que tramitare la actuación- el mismo será considerado como **constituido** mientras el interesado **no constituyere** otro en la actuación respectiva (**artículo 1002 CA**). Cuando el interesado no hubiere constituido domicilio, y tuviere registrado ante el **Servicio Aduanero** un domicilio ubicado **fuera del radio urbano** de la oficina aduanera en que tramitare la actuación, el mismo será considerado como domicilio constituido **al solo efecto de practicar la primera notificación**. En ella se le advertirá que debe constituir domicilio en la forma prescripta en el **artículo 1001 CA** dentro del plazo de **diez (10) días**, bajo apercibimiento de lo previsto en el **artículo 1004 CA (artículo 1003 CA)**. Si, estando debidamente notificado, el interesado no constituyere o no tuviere registrado domicilio en el radio urbano de la oficina aduanera respectiva, se considerará que ha constituido domicilio, a los efectos de la actuación de que se tratare, en la **oficina aduanera** en que tramitare la misma, en donde quedarán notificadas de pleno derecho todas las providencias o resoluciones que se dictaren, en la forma prevista en el **artículo 1013, inciso g) CA (artículo 1004 CA)**. Este temperamento también se adoptará si el domicilio constituido **no existiere o desapareciere, se alterare o suprimiere su numeración** y no se hubiere constituido un nuevo domicilio en la forma prevista en el **artículo 1001 CA (artículo 1005 CA)**; para estos supuestos, no está contemplado en el **CA** el **domicilio fiscal alternativo** (como lo prevé la **LPT**). Como se expresara, el procedimiento en **materia aduanera** es considerarlo **automáticamente** constituido en la **oficina aduanera** en que tramitare la **actuación**; y, en tal caso, se aplica la "**notificación automática**". Por su parte, en la **LPT** no está prevista la constitución "**automática**" del **domicilio** en sede de la **DGI**. En el **CA** tampoco está previsto el **domicilio electrónico**. Sobre el particular, téngase en cuenta que el avance tecnológico e informático ha generado grandes cambios en las comunicaciones, inclusive en el ámbito tributario y aduanero; por eso, es objetivo permanente de la **AFIP** la incorporación de servicios destinados a posibilitar a los contribuyentes y responsables la realización de trámites mediante **transferencia electrónica de datos** vía "Internet. Es decir, que el sitio www.afip.gov.ar no sólo es utilizado para obtener información; sino también, para cumplir obligaciones fiscales. En línea con dicho objetivo, es opinión que resulta conveniente implementar en el **ámbito aduanero** el **domicilio electrónico**. Tal domicilio, al igual que se establece en la **LPT**, debería tener los mismos efectos que el **domicilio constituido (artículos 40 y 41 del CPCyCN)** en **sede administrativa y judicial**. Ello, permitiría al **Fisco** optimizar recursos materiales y humanos y reducir costos. La **Ley N° 25.986 (B.O. 05/01/2005)**,

incorporó el **artículo 1.127 bis al CA**, en el cual se dispone que el **domicilio fiscal** registrado por el contribuyente ante la **AFIP**, a los fines del cumplimiento de las obligaciones **impositivas**, mantenga dicho carácter a los fines de la **ejecución fiscal aduanera** -que tramita la **DGI**- siendo válidas las **notificaciones** que allí se practiquen. Esto, a fin de dar rapidez y certeza a las notificaciones.

2. PLAZOS

A) FORMA DE CÓMPUTO: El **artículo 4 LPT** establece que, para todos los términos establecidos en **días** se computarán únicamente los **días hábiles administrativos**. También, dispone que cuando un trámite administrativo se relacione con actuaciones ante Organismos Judiciales o el **TFN**, se considerarán **hábiles los días que sean tales para éstos**. Por su parte, el **artículo 1007 CA** dispone que "*Salvo disposición en contrario, se computan por días hábiles administrativos los plazos que no excedieren de TREINTA (30) días y, cualquiera fuere su extensión, los de carácter procesal*". La **LPT** no efectúa distinción según la extensión de plazos. Al disponer que sólo sean computados los días hábiles, la **LPT** y el **CA** adoptan un régimen propio de la materia procesal.

B) CONCESIÓN DEL PLAZO DE GRACIA: El **artículo 124, párrafo 2 CPCyCN** establece que los escritos no presentados dentro del horario administrativo o judicial del día en que venciere el plazo podrán serlo el **día hábil inmediato siguiente** dentro de las **dos primeras horas** del mencionado horario. En la **LPT**, la aplicación supletoria del **CPCyCN** admite la existencia de tal "**plazo de gracia**". Esta posición fue confirmada por **Resolución General N° 2452 del 2/4/84**. Por su parte, el **CA** -en su **artículo 1009-** dispone que: "*Las presentaciones no efectuadas en el horario hábil administrativo del día en que venciere el plazo se podrán efectuar válidamente dentro de las DOS (2) primeras horas hábiles administrativas del día siguiente al del vencimiento*". Es del caso decir, que las dos horas de gracia que prevé el **artículo 124 CPCyCN** no importan ampliación del plazo para la producción del acto procesal. El plazo de gracia es para la **recepción del escrito, no para el acto de la parte**, que se presume cumplido el día que debió serlo. El fundamento de esta disposición está en que los **plazos vencen a la medianoche (artículo 24 Código Civil)**; y, en consecuencia, durante todo ese día luego de cerrado el tribunal la parte puede actuar la jurisdicción. A consecuencia de ello, y para evitar constancias notariales, de los secretarios de juzgados fuera de hora, fue ideado este sistema verdaderamente práctico.

C) AMPLIACIÓN DE LOS PLAZOS EN RAZÓN DE LA DISTANCIA: El **Art. 1036 CA** establece **expresamente** que: "*Para toda diligencia que debiere practicarse dentro de la República y fuera del lugar del asiento de la oficina aduanera en que tramitarse la actuación, quedarán ampliados los plazos a razón de UN (1) día por cada DOSCIENTOS (200) kilómetros o fracción no inferior de CIEN (100)*". Esta ampliación, que está prevista en el **artículo 158 del CPCyCN**, no se aplica en el ámbito de la **DGI**. Sin embargo, como excepción a los términos de la **LPT**, el Plenario de la **C.N.C.A.F.** en la causa "**Compañía Avícola S.A.**" (28/10/2003) resolvió que resulta aplicable dicho artículo al procedimiento ante el **TFN**.

D) POSIBILIDAD DE CONCEDER PRÓRROGA: El **artículo 1006 CA** establece que: "*En las actuaciones en sede aduanera los plazos son perentorios*". Este principio rector respecto de los plazos implica la caducidad de la facultad o derecho que podía ejercerse por el sólo transcurso del tiempo, operando *ministerio legis*. Este principio procesal -que en la práctica administrativa se entiende como la **imposibilidad de conceder prórroga**- es el que mejor se ajusta a la dinámica de un procedimiento ágil. En el ámbito de la **DGI**, el **artículo 17 LPT** dispone que, en el **procedimiento de determinación de oficio** el **plazo** para que el contribuyente o responsable conteste la **vista** será de **quince (15) días**, que podrá ser **prorrogado** por otro **lapso igual** y por **única vez**. También, en el **sumario administrativo por infracciones**, el plazo para que el presunto infractor formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho es de **quince (15) días**, **prorrogable** por **resolución**

fundada, por otro lapso igual y por una única vez (artículo 71 LPT; Nota Externa N° 5/1998).

E) PÉRDIDA DEL DERECHO A INTERPONER LOS RECURSOS CUANDO NO FUERA EJERCIDO EN EL TÉRMINO ESTABLECIDO PARA ELLO - DENUNCIA DE ILEGITIMIDAD: En ambos procedimientos, el derecho a interponer recursos se pierde si éste no fuera ejercido dentro del término establecido para ello. En en los autos caratulados: "**ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA c/ DGA s/ recurso de apelación**"; **Expte. N° 24.530-A**, el **TFN** ha expresado: "...*tampoco es viable la denuncia de ilegitimidad invocada a fs. 12/vta., toda vez que los remedios procesales previstos por el Código Aduanero constituyen, en principio, un esquema integral (salvo la vía recursiva contra la resolución definitiva que recayere en el supuesto contemplado en el art. 1053, inc. f, del CAd.) no desplazable, por ende, por la voluntad del interesado (voto de la suscripta, 14/4/93, "Nidera Arg. SA"), y que en ninguna parte el CA prevé la denuncia de ilegitimidad. Cabe destacar que, cualquiera sea el criterio que se sustente acerca de la aplicabilidad o no de la denuncia de ilegitimidad respecto de los procedimientos reglados por el CA, en los términos del art. 1º, inc. e punto 6, de la LPA el 8 organismo que debe entender de ese planteo es la DGA por tratarse del que "hubiera debido resolver el recurso", y no este Tribunal (conforme mi voto, sala E, 22/6/00, "Stabic San Luis SA"). Que, asimismo, se ha dicho que no es admisible la denuncia de ilegitimidad, ya que la ley 11.683 [solución que se extiende al CA] establece un régimen recursivo propio (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., sala 4ª, 31/10/00, "Cooperativa de Trabajo Proagro Ltda.", Errepar BD3- P03576)".*

F) HABILITACIÓN DE DÍAS Y HORAS: Las actuaciones y diligencias del **procedimiento en sede aduanera** deberán practicarse en días y horas hábiles administrativas. Cuando lo considerare necesario el servicio aduanero podrá **habilitar** días y horas para cumplir alguna actuación o diligencia determinada (**artículos 1010 y 1011 CA**). Este precepto procesal se aplica en materia infraccional, ya que, en muchas oportunidades, las diligencias que se instruyen cuando se investiga una infracción deben practicarse en días y horas inhábiles. Similar criterio rige en **materia impositiva**, pero en este caso por aplicación supletoria del **artículo 1, inciso d) LNPA**. Este concepto no es aplicable para las normas que deben publicarse en el **Boletín Oficial**. Según dictámenes de la **PTN**, corresponde en el caso la aplicación supletoria de la **LNPA**; que remite al **artículo 2 del Código Civil**, el cual establece que, cuando no se prevé un plazo especial, las normas entrarán en vigor *después de los ocho días siguientes* a su publicación.

3. DICTAMEN JURÍDICO PREVIO OBLIGATORIO

Este requisito es común en ambos procedimientos; está previsto en el **CA** y en el **Decreto N° 618/97**. Entre las "**Disposiciones especiales para los procedimientos de impugnación, de repetición y por infracciones**", el **artículo 1040 CA** establece que: "*Cuando el administrador no fuere abogado, antes de dictar resolución definitiva, deberá producirse en las actuaciones dictamen jurídico*". El **Decreto 618/97**, en el **tercer párrafo de su artículo 10**, dispone que: "*Previo al dictado de resolución y como requisito esencial, el juez administrativo no abogado requerirá dictamen del servicio jurídico, salvo que se trate de la clausura preventiva prevista por el inciso f del artículo 41 de la Ley N° 11.683 y de las resoluciones que se dicten en virtud del artículo agregado a continuación del artículo 52 de la Ley N° 11.683*". Al respecto, se entiende oportuno recordar que la función del **servicio jurídico** -en su carácter de **órgano consultivo**- es velar por el cumplimiento de los **principios igualdad, razonabilidad, legalidad** (entre otros); y la función del **órgano ejecutivo** es **respetarlos y actuar con arreglo a ellos**. El dictamen jurídico previo tiene una **doble finalidad**, por una parte constituye una **garantía para los administrados**, pues impide a la Administración el dictado de actos administrativos que se refieran a sus derechos subjetivos e intereses legítimos sin la debida correspondencia con el orden jurídico vigente; y, por la otra, **evita probables responsabilidades del Estado**, al advertir a las autoridades competentes acerca de los vicios que el acto pudiera contener.

4. NOTIFICACIONES

El **artículo 1012 CA** establece los **actos administrativos** que deben ser **notificados**: “Sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: **a)** los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites; **b)** los que resolvieren un incidente planteado o que, en alguna medida, afectaren derechos subjetivos o intereses legítimos; **c)** los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados; **d)** los demás que la autoridad dispusiere”. En el ámbito de la **LPT**, no existe tal norma; por ello, se aplica **supletoriamente el artículo 39 DR LNPA**; según el cual “Deberán ser notificados a la parte interesada: **a)** los actos administrativos de alcance individual que tengan carácter definitivo y los que, sin serlo, obsten a la prosecución de los trámites; **b)** los que resuelvan un incidente planteado o en alguna medida afecten derechos subjetivos o intereses legítimos; **c)** los que decidan emplazamientos, citaciones, vistas o traslados; **d)** los que se dicten con motivo o en ocasión de la prueba y los que dispongan de oficio la agregación de actuaciones; **e)** todos los demás que la autoridad así dispusiere, teniendo en cuenta su naturaleza e importancia. Los **medios de notificación** están establecidos en los **artículos 1013 CA y 100 LPT**; para los **ámbitos aduanero e impositivo**, respectivamente. A continuación, se analizarán **similitudes y diferencias** de los **distintos medios** de notificación previstos en las respectivas normativas.

A) Son comunes a ambos ordenamientos, los siguientes procedimientos de notificación:

A.1) Por cédula: En la **LPT** se establece que la notificación se realizará por medio de los empleados que designe el administrador federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el **CPCyCN (artículo 100 inciso e LPT)**. La **diferencia** con la **notificación personal (artículo 100 inciso b) LPT**, es que las formalidades están indicadas en el **CPCyCN**. En el ámbito aduanero, el procedimiento a seguir está descrito en los **artículos 1014 y 1015 CA**.

A.2) Por telegrama colacionado: Este medio de notificación está previsto en el **inciso f) del artículo 100 LPT**; y en el **inciso d) del art. 1013 CA**. El **artículo 137 CPCyCN**, especifica los recaudos que debe contener la pieza telegráfica. Se entiende que esta norma es aplicable tanto en **DGA** como en **DGI**, dado el carácter supletorio del mencionado Código.

A.3) Por edictos: El **artículo 100 LPT** establece que: “*si las citaciones, notificaciones, etc., no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio del contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante CINCO (5) días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que pueda residir el contribuyente*”. Las referencias al contribuyente demuestran que el procedimiento no es válido para notificar a responsables o terceros. Por su parte, el **art. 1013 inciso h) CA**, prevé que la notificación se practicará “*por edicto a publicarse por UN (1) día en el Boletín Oficial, cuando se tratare de personas inciertas o cuyo domicilio se ignorare*”. Es decir, se trata de un medio **residual**, que debe utilizarse cuando no ha podido practicarse la notificación por otros medios (que brindan mayor certeza). Ello, teniendo en cuenta que la **AFIP** cuenta con una **base de datos** – a la que acceden **funcionarios** tanto de **DGI** como de **DGA**- y a la que cabe recurrir a fin de lograr ubicar al contribuyente o responsable; y, además, considerando la **jurisprudencia** al respecto.

B) Los otros medios de notificación contemplados en el CA son los siguientes:

B.1) En forma personal. Se dejará constancia en las actuaciones mediante **acta** firmada por el interesado, en la cual se indicarán sus datos de identidad. Este medio es diferente a la notificación personal prevista en la **LPT**; y consiste en que el imputado **concorre a la oficina aduanera** y se notifica del acto de que se trate.

B.2) Por presentación espontánea del Interesado: Se refiere a una forma tácita de notificación personal; **dejando aclarado el conocimiento del acto respectivo.**

B.3) Por Oficio: Esta es otra hipótesis de notificación por **pieza postal**. Debe ser despachado como **certificado expreso con aviso de recepción.**

B.4) En forma automática: Los **martes y viernes**, o el **siguiente día hábil** si alguno de ellos es feriado, para aquéllos que tienen constituido domicilio en la sede de la jurisdicción aduanera. Cabe mencionar que, mediante la **Ley N° 25.488** (B.O. 22/11/2001) se ha sustituido el **artículo 133 CPCyCN**; estableciendo que, si uno de los días martes o viernes "...*fuere feriado, la notificación tendrá lugar el siguiente día de nota*". Se entiende que sería conveniente **modificar** en igual sentido el **inciso g) del art. 1013 CA.**

B.5) Por Publicación en el Boletín Aduanero: Mediante aviso a publicarse por un (1) día, cuando se trate de notificar a los administrados que se encuentran a su disposición los importes que les corresponde percibir en concepto de **estímulos a la exportación.**

C) En la LPT se establecen también los siguientes procedimientos:

C.1) Por Carta Certificada: Este medio está establecido en el **artículo 100 inciso a) LPT**. La **carta certificada con aviso especial de retorno** es el medio tradicionalmente utilizado por la **AFIP** para practicar las notificaciones y es posible afirmar que, en general, el sistema funciona satisfactoriamente; sin embargo, en algunos casos se han observado deficiencias del servicio de correos que han dado lugar a controversias. En el **CA**, se puede considerarlo incluido en el **inciso f) del artículo 1013** (que establece: "*por otro medio postal que permitiere acreditar la recepción de la comunicación del acto de que se tratare*"). Sin embargo, la jurisprudencia ha considerado que la carta certificada con aviso de recepción **no** se encuentra prevista entre aquellos medios de anoticiamiento autorizados en el **artículo 1013 CA**, en tanto no se cumpla con lo prescripto en el **inciso e)** de dicha norma (**C.N.A.C.A.F., Sala IV, 2/12/88, in re, "Sevel Argentina S.A. s/apelación por demanda de pago – Administración Nacional de Aduanas"**); tampoco, puede este medio ser subsumido al supuesto de su **inciso f)**, pues la notificación por simple carta certificada con aviso de recepción no sirve como notificación fehaciente, pues sólo prueba que aquélla se ha recibido, pero no su contenido (**C.N.A.C.A.F., Sala IV, 28/02/89, in re, "Cáritas Argentinas s/recurso de apelación – Administración Nacional de Aduanas"**).

C.2) En forma personal por medio de un empleado de la AFIP: Se dejará constancia en **acta** de la diligencia practicada y del lugar, día y hora en que se efectuó, exigiendo la firma del interesado. Este medio no importa otra cosa que la notificación por **cédula** del procedimiento civil ordinario y del sistema adoptado por el **TFN**. Consiste en destacar una persona para que trasladándose al domicilio del interesado, entregue a éste el original o copia del acto administrativo de que se trate. La **LPT en su artículo 100 inciso b)** prevé que, "*si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado DOS (2) funcionarios de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para notificarlo. Si tampoco fuera hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta. Si no hubiere persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negare a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento de que se hace mención en el párrafo que antecede*". Además, la **LPT** establece expresamente que "*Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad*". Es decir, la ley consagra el carácter de **instrumento público** al acta de notificación, al establecer que la ampara la presunción de validez en tanto no se demuestre su falsedad, siguiendo la doctrina del **artículo 993 del Código Civil** ("*El instrumento público hace plena fe hasta que sea argüido de falso,*

por acción civil o criminal, de la existencia material de los hechos, que el oficial público hubiese anunciado como cumplidos por él mismo, o que han pasado en su presencia.), tal como estableció la jurisprudencia para notificaciones por oficiales notificadores judiciales.

C.3) Por nota o esquila numerada: Este procedimiento tiene **escasa aplicación**. Se utiliza por ejemplo, en los casos en que no hay constancias de presentación de las declaraciones juradas.

C.4) Por tarjeta o volante de liquidación: Su aplicación se limita a los casos de en que se trate de notificar la **“liquidación administrativa de tributos”** (último párrafo del **artículo 11 LPT**).

C.5) Por comunicación Informática: De manera simétrica con la consagración del **domicilio electrónico**, se ha incorporado esta nueva forma de notificación de citaciones, intimaciones de pago, etc. (**artículo 100 inciso g) LPT**). La **notificación informática** se perfeccionará a través de la puesta a disposición del archivo o registro que lo contiene en el **domicilio fiscal electrónico** constituido por los responsables, domicilio que es optativo. Se considera necesario establecer un **orden de prioridades** respecto de los domicilios a utilizar para la notificación. Asimismo, la constitución de una dirección de e-mail deberá generar una presunción, salvo prueba en contrario, de que el contribuyente se encuentre dentro del radio de la jurisdicción de la Administración al momento de la notificación. Todo ello, hará a la calificación de **notificación fehaciente** aunque siempre deberá considerárselo **domicilio supletario** mientras tenga vigencia el **domicilio real** a los efectos de todas las comunicaciones. Si bien este medio de notificación es **ágil y dinámico**, tanto la **AFIP** como el contribuyente deben acreditar **fehacientemente** la fecha de recepción del respectivo correo electrónico, a los fines del **cómputo de los plazos** correspondientes a los actos notificados. Este es un aspecto importante, para preservar tanto las facultades de verificación y fiscalización; como así también el derecho de defensa del administrado.

5. EL PATROCINIO OBLIGATORIO

El **CA** establece que: *“En todas las presentaciones en que se planteen o debatan cuestiones jurídicas, será obligatorio el patrocinio letrado”* (**artículo 1034 CA**). Esta obligación **no rige en el procedimiento tributario**. A continuación, se estudiarán los posibles motivos de tal diferencia; intentando una propuesta de armonización.

A) EL PATROCINIO LETRADO ANTE LA AFIP-DGA

El patrocinio letrado tiene fundamental importancia en el procedimiento por **infracciones aduaneras**, ya que tiende a garantizar la **debida defensa técnica** a que tiene derecho el imputado (**artículo 18 CN**). La defensa técnica se concreta con el asesoramiento que brinda el abogado al infractor, y comprende el consejo profesional y la técnica defensiva a seguir, además de representarlo en todos los actos procesales no personales. Con ello, se garantiza que el imputado podrá defender con amplitud sus derechos. Al respecto, en la exposición de motivos se expresa que esta norma *“tiende, por una parte, a garantizar al particular el ‘debido proceso administrativo’, y, por la otra, a garantizar al servicio aduanero que las presentaciones que se efectúen gocen de la seriedad y eficiencia suficientes como para no obstaculizar la buena marcha del procedimiento”*. Es del caso, recordar que el **artículo 56 CPCyCN** establece el **patrocinio letrado obligatorio**, que tiende al adecuado asesoramiento jurídico del cliente por parte del abogado y a asegurar el buen orden de la sustanciación de los procesos mediante la intervención del profesional-técnico. La necesidad de patrocinio letrado está en función de la protección de los derechos de las personas, que podrían ser fácilmente vencidas en pleitos si no tuviesen el auxilio profesional. De allí, que en los casos en que la parte no puede solventar los honorarios de un profesional, proceda uno de carácter gratuito a través de diversos servicios. Es así, que a fin de garantizar el

acceso a la justicia y la igualdad ante la ley, en el Capítulo VI se establece el "*Beneficio de Litigar sin Gastos*" (**artículo 78 CPCyCN**). En tal sentido, se establece que la "*representación y defensa del beneficiario será asumida por el defensor oficial, salvo que aquél desee hacerse patrocinar o representar por abogado o procurador de la matrícula...*" (**artículo 85 CPCyCN**). Es opinión, que correspondería incluir una **norma análoga** en el **procedimiento aduanero**; o, en caso contrario, **eliminar la obligatoriedad** de presentarse con **patrocinio letrado** en los procesos.

B) PATROCINIO LETRADO ANTE LA AFIP-DGI

En el procedimiento administrativo ante la **AFIP-DGI** (*determinación de oficio, sumarios por infracciones*), la persona que es considerada parte puede intervenir personalmente en defensa de sus derechos, o bien puede ser representada por un tercero. Teniendo en cuenta la **complejidad** de las cuestiones involucradas, es habitual que la representación sea asumida por un **abogado** o un **contador público** (técnicamente capacitados para discutir sobre cuestiones jurídicas o contables/impositivas, respectivamente). Pero, el **patrocinio letrado obligatorio** no está previsto en la **LPT**; aunque, habitualmente el contribuyente o responsable es **asesorado y/o representado** por un profesional (**abogado** o **contador público**). Considerando el complejo cúmulo de normas a las que debe enfrentarse el administrado, la intervención del profesional en derecho y/o ciencias económicas resulta necesaria; a fin de garantizar el cumplimiento del principio del **debido proceso**. Si bien es cierto, que agotada la instancia administrativa el contribuyente o responsable tiene acceso a la vía judicial; no es menos cierto, que en sede administrativa la "Administración" es juez y parte. Por eso, la **exigencia** de representación y patrocinio profesional en el procedimiento administrativo ante la **AFIP-DGI**, sería una medida tendiente a **proteger** a la parte más débil (contribuyente o responsable) que no conoce de plazos ni de normas administrativas, impositivas, contables; y, también, permitiría al **Fisco** un **mejor desarrollo del proceso**. En virtud de ello, la propuesta sería: establecer el **patrocinio profesional obligatorio** ante la **AFIP-DGI**; debiendo estar previsto que, si el particular no puede afrontar el pago de los respectivos honorarios, el Estado le provea un **defensor oficial**. Atento la materia en discusión ante la **AFIP-DGI** (**contable/impositiva**; además de **jurídica**), se estima conveniente que el patrocinio pudiera ser ejercido tanto por un **abogado** como por un **profesional en ciencias económicas** (tal como ocurre ante el **TFN**).

6. RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

El **CA** regula el desempeño de los **Despachantes de Aduana y Agentes de Transporte Aduanero** (en su carácter de **Auxiliares del Servicio Aduanero**); y, en consecuencia, la **responsabilidad** de los mismos. En la **LPT**, no está prevista la intervención obligatoria de los profesionales en ciencias económicas. Sin embargo, es del caso decir que el contador cumple diversas funciones en el ámbito impositivo, y es el profesional con la idoneidad, experiencia y representatividad del contribuyente, responsable de llevar los libros de contabilidad, reunir los datos para la presentación de declaraciones juradas y actuar de mediador entre el contribuyente y el fisco; por lo que son casi nulos los casos en los cuales está exento de participación -ideológica y/o material- en la eventual comisión de ilícitos tributarios. A continuación, se analizarán separadamente las responsabilidades de los **auxiliares del servicio aduanero**; y de los **profesionales en ciencias económicas**.

A) RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DEL SERVICIO ADUANERO

A.1) Previo al análisis de la **responsabilidad** de los **auxiliares del Servicio Aduanero**, es preciso mencionar el alcance de su **función** y las **obligaciones** que se encuentran a su cargo. Según lo establecido en el **CA**, los **Despachantes de Aduana** son las personas que realizan **en nombre de otros** ante el Servicio Aduanero **trámites** y **diligencias** relativas a la **importación**, la **exportación** y demás

operaciones aduaneras (artículo 36 CA); y, los Agentes de Transporte Aduanero (en adelante ATA) son las personas de existencia visible o ideal que, en representación de los transportistas, tienen a su cargo las gestiones relacionadas con la presentación del medio transportador y de sus cargas ante el Servicio Aduanero (artículo 57 CA). El Despachante de Aduana y el ATA son auxiliares del comercio y del Servicio Aduanero. Aunque no se consideran comerciantes –no obstante que, dependiendo del objeto de actividades conexas que realizaren, pueden llegar a serlo - realizan actos de comercio por accesión a la actividad económica de sus representados; por lo que les es aplicable la legislación mercantil, y así lo establece la legislación aduanera. Los Despachantes de Aduana representan al importador / exportador en la tramitación del despacho de las mercaderías; pueden considerarse importadores / exportadores en circunstancias muy excepcionales (al respecto, el artículo 39 CA dispone que: “Los despachantes de aduana que gestionaren ante las aduanas el despacho y la destinación de mercadería, de la que tuvieran su disponibilidad jurídica, sin acreditar su condición de representantes, en alguna de las formas previstas en el apartado 1 del artículo 38, serán considerados importadores o exportadores, quedando sujetos a los requisitos y obligaciones determinadas para ellos”). Los ATA representan al transportista en la presentación del medio de transporte y de su carga. La relación de ambos con sus clientes es de naturaleza comercial por accesión económica, a través de un contrato de mandato con representación. El Despachante de Aduana debe ser una persona de existencia visible; el ATA puede ser una persona de existencia visible o ideal . Los requisitos, obligaciones y régimen sancionatorio aplicable están establecidos en el CA.

A.2) Las sanciones que les pueden corresponder a los auxiliares del servicio aduanero por el ejercicio de su actividad son:

a - De tipo disciplinario

De acuerdo a lo establecido en los artículos 47 y 64 CA (para el Despachante de Aduana y el ATA, respectivamente), el Servicio Aduanero podrá aplicar -según la índole de la falta cometida, el perjuicio ocasionado o que hubiera podido ocasionarse y los antecedentes del interesado- las siguientes sanciones:

- a) apercibimiento;
- b) suspensión de hasta dos (2) años;
- c) eliminación del Registro de Despachantes de Aduana/Registro de Agentes de Transporte Aduanero (según corresponda).

Además, según lo dispuesto en los artículos 48 y 65 CA, respectivamente, los Despachantes de Aduana y los ATA son responsables por los hechos de sus apoderados generales, dependientes y demás empleados en cuanto sus hechos se relacionaren con las operaciones aduaneras; y se les podrá aplicar las sanciones previstas en el artículo 47 y en el artículo 64, respectivamente, a cuyo efecto y cuando correspondiere serán parte en el sumario.

b - De tipo infraccional

El artículo 908 CA dispone que “El despachante de aduana que cometiere una infracción aduanera en ejercicio de las funciones previstas en el artículo 36, apartado 1, es responsable de las sanciones correspondientes, salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida”. Esta norma contempla la posibilidad de que el Despachante de Aduana exima su responsabilidad cuando pruebe “haber cumplido con las obligaciones a su cargo”. Pero, tales obligaciones no están taxativamente enumeradas en la legislación aduanera; lo cual dificulta, a los fines de la eximición de responsabilidad, determinar su cumplimiento. Según el criterio elaborado por la jurisprudencia, el Despachante de Aduana cumple con sus obligaciones cuando ajusta su conducta a

las **instrucciones recibidas**; el cumplimiento de estas instrucciones surgirá de la comparación entre lo **declarado y documentado** por el **Despachante de Aduana** y los **documentos** que le hayan entregado el **importador** o el **exportador**. De existir diferencias, no se habría ajustado a las instrucciones recibidas. Las **responsabilidades** inherentes a los **Despachante de Aduana** están establecidas en el **CA**, desde el comienzo de su vigencia (año 1981). Sin embargo, resulta evidente que la modificación del **CA** por **Ley N° 25.986** (B.O. 05/01/2005) ha conferido **mayores funciones** y, por ende, **mayores responsabilidades** al **Despachante de Aduana**. A partir de esa última reforma del **CA**, el **Despachante de Aduana** dejó de ser un **mero gestor**, sólo circunscripto a realizar trámites de operaciones propias de sus funciones, para convertirse en un verdadero **asesor técnico**. En tal sentido, cabe decir que la Ley citada supra ha derogado el **artículo 957 CA**; y, en consecuencia, la **clasificación arancelaria** de las mercaderías recae ahora sobre el **Despachante de Aduana** (anteriormente, esa labor dependía del **Servicio Aduanero**). También, cabe mencionar que el **Despachante de Aduana** es responsable de la **valoración aduanera**.

El **artículo 909 CA** establece que *“En toda infracción aduanera cometida por el transportista o por las personas por las cuales debiere responder el mismo, el servicio aduanero podrá dirigir la acción respectiva contra el agente de transporte aduanero que lo representare. En este último supuesto si el agente de transporte aduanero fuere una persona de existencia ideal no se aplicará a su respecto lo previsto en el artículo 904”*.

Además, el **ATA** y el **Despachante de Aduana** son responsables en forma solidaria con sus **dependientes** por las infracciones aduaneras que éstos cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones. Ello, por aplicación de lo establecido en el **artículo 903 CA**.

c- Otras transgresiones: Sin perjuicio de la aplicación de las medidas disciplinarias que pudieren corresponder, serán sancionados con **multa** en caso de: **a) Suministrar informes inexactos o falsos al Servicio Aduanero;** **b) Negativa** a suministrar los **informes o documentos** que le requiriere el **Servicio Aduanero;** **c) Impedir o entorpecer** la acción del **Servicio Aduanero (artículo 994 CA)**. El que transgrediere los **deberes** impuestos en el **CA** o en la reglamentación, será sancionado con una **multa**, cuando el hecho **no** tuviere prevista una **sanción específica** en el **CA** y produjere o hubiere podido producir un perjuicio fiscal o afectare o hubiere podido afectar el control aduanero (**artículo 995 CA**).

d - De tipo delictual: Corresponde si de algún modo **intervienen en delitos aduaneros** (según lo previsto en la **Sección 12 Título 1 CA**); y también responden por las **penas pecuniarias** por delitos cometidos por sus **dependientes** en ejercicio o con ocasión de sus funciones (**artículo 887 CA**).

e - De tipo civil - Demanda Civil por Mala Praxis: En caso de generarle algún tipo de responsabilidad a su **representado** -ya sea por actuar en **exceso** de los límites del mandato, o bien por **impericia** en el cumplimiento del mismo- pueden ser sujeto pasivo de una **demanda civil por mala praxis**.

B) RESPONSABILIDAD DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

Dependiendo de la función que desempeñen, los profesionales en ciencias económicas pueden, conforme a la normativa vigente, asumir distintos grados de responsabilidad; según se enumera a continuación:

B.1. Responsabilidad de los profesionales que asumen el carácter de representantes o mandatarios: Si los profesionales asumen el carácter de **representantes** o **mandatarios** de los contribuyentes, y en esa condición suscriben las **declaraciones** determinativas de tributo -como responsables por deuda ajena

(**artículos 6 y 7 LPT**)- adquieren responsabilidad **juntamente** con sus representados o mandantes en los términos del **artículo 8 inciso a) LPT (responsabilidad solidaria por el pago de los tributos)**; y del **artículo 55 LPT (responsabilidad personal por las infracciones de carácter material o formal en que incurran)**. Ello, no sólo por las declaraciones juradas que firmen, sino también por las que omitan presentar.

B.2. Responsabilidad de profesionales que actúen como "terceros": Si en virtud de su intervención técnico profesional **facilitan la evasión del tributo, por culpa o dolo**, les cabe la **responsabilidad solidaria** a título de "terceros" prevista en el **artículo 8 inciso e) LPT**; además de las correlativas **sanciones (artículos 45 y 46 LPT)**. Para la aplicación de este supuesto, es necesario que existan **elementos probatorios** de la participación o cooperación del profesional en actos en perjuicio del Fisco.

B.3. Responsabilidad Penal: En cuanto a la responsabilidad penal, el **artículo 15 inciso a) de la Ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria y Previsional, en adelante LPTyP)** dispone que, *quien dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.*

B.4. Síndicos de concursos y quiebras (Ley N° 24.522): El **artículo 8 inciso b) LPT** dispone la **responsabilidad solidaria** de estos funcionarios, cuando *no hicieren las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias*. Sobre el particular, cabe tener en cuenta lo siguiente:

B.4.1. Para los **síndicos de concurso**, la responsabilidad es más **atenuada**, dado que el concursado conserva la administración de su patrimonio bajo la vigilancia de aquél; no obstante lo cual, deberá poner de manifiesto en el expediente cualquier incumplimiento formal o material, como en el caso de falta de presentación de declaraciones juradas, pagos de anticipos, etc.

B.4.2. En la **quiebra**, el síndico es un verdadero **administrador -y liquidador-** de los bienes, al igual que en el caso de continuación de la explotación de la empresa; asumiendo las responsabilidades inherentes a dicha función. En consecuencia, si de las verificaciones practicadas por la **AFIP** surgen irregularidades en el desempeño del síndico, que son puestas en conocimiento del Juez que interviene en el proceso concursal, podrán dar lugar, eventualmente, a que éste remita los antecedentes a la Justicia Penal.

B.5. Síndicos de Sociedades (Ley N° 19.550): Atento la responsabilidad asignada a la sindicatura por la **Ley N° 19.550**, en el caso de que los directores de las sociedades hayan consumado ilícitos tributarios, la responsabilidad emergente podrá hacerse extensiva a los síndicos de las empresas; si se comprobara su **participación, coparticipación o encubrimiento** en los hechos mencionados.

7. SECRETO FISCAL

El "secreto fiscal" está expresamente normado en la **LPT (artículos 101 y 102 LPT)**. En relación a la aplicación de esta figura, la **AFIP** ha dictado la **Instrucción General N° 8/06**, modificada por la **Instrucción General N° 12/06**. Con respecto a la información obrante en la **DGA**, al no estar expresamente regulado el secreto en el **CA**, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- (1) En caso de que la información obrante en la **DGA** contenga datos de incidencia impositiva, se aplica también el **artículo 101 LPT**; por ser ambas instituciones-**DGI** y **DGA**- integrantes de un mismo Organismo.
- (2) En el ámbito estrictamente **aduanero**, se aplica el "**secreto estadístico**" -normado en la **Ley N° 17.622** y su **Decreto Reglamentario N° 3110/70-**; y también la **protección de datos personales** (**Ley N° 25326** y su **Decreto Reglamentario N° 1558/2001**). Se entiende que sería conveniente dictar **normativa expresa** para preservar la información de índole aduanero.

CAPÍTULO III. ASPECTOS RELATIVOS A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA E IMPOSITIVA.

1. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA E IMPOSITIVA

A) SIMILITUDES

A.1. La **determinación y percepción** de los **tributos**, en principio, es efectuada sobre la base de **declaraciones juradas** que deben presentar los responsables del pago (**artículo 11 LPT**; y **artículos 234 y 332 CA**). Este es el **principio general** aplicable en las **materias aduanera e impositiva**.

A.2. EL **artículo 16 LPT** establece que, cuando no se hayan presentado **declaraciones juradas** o resulten **impugnables** las presentadas, la **AFIP** efectuará la **determinación de oficio**. En la **DGA**, la **determinación aduanera** es realizada **de oficio** respecto de la **mercadería sin titular conocido, sin declarar o en rezago** (**artículos 417 a 428 CA**); y de aquella que hubiere sido objeto de **comiso o abandono** (**artículos 429 a 436 CA**).

A.3. Los **efectos** de la **declaración jurada** presentada para la **determinación del tributo**, son similares en ambos ordenamientos. El **artículo 13 LPT** establece que, la **declaración jurada** está sujeta a **verificación administrativa** y hace **responsable** al declarante por el **gravámen** que en ella se base o resulte, cuyo monto **no podrá reducir** por **declaraciones posteriores**, salvo en los casos de **errores de cálculo** cometidos en la **declaración misma**. El declarante será también **responsable** en cuanto a la **exactitud** de los datos que contenga su **declaración**, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha **responsabilidad**. La **declaración** contenida en la **solicitud de destinación de importación** o de **exportación** es **inalterable** una vez registrada y el **Servicio Aduanero** no admitirá del interesado **rectificación, modificación o ampliación alguna**, salvo las **excepciones** previstas en el **CA** (**artículos 224 y 321 CA**). El **Servicio Aduanero** autorizará la **rectificación, modificación o ampliación** de la **declaración aduanera**, cuando la **inexactitud** fuere comprobable de su **lectura** o de la de los **documentos complementarios anexos** a ella y fuera solicitada con **anterioridad** a determinados **momentos** establecidos en el **CA** (**artículos 225 y 322 CA**). El **desistimiento** de la **solicitud de destinación de importación o exportación** para consumo no exonera de **responsabilidad** por los **ilícitos** que se hubieran cometido con motivo o en ocasión de la **declaración efectuada** al solicitarse la **destinación** (**artículos 238 y 337 CA**).

B) DETERMINACIÓN DE OFICIO:

B.1. En el ámbito de la **DGI**, el **artículo 16 LPT** establece que, cuando **no se hayan presentado declaraciones juradas** o resulten **impugnables** las presentadas, la **AFIP** procederá a **determinar de oficio** la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravámen correspondiente, sea en **forma directa**, por conocimiento cierto de dicha materia, o mediante **estimación**, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. La

determinación administrativa de tributos sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de **jueces administrativos**. El **artículo 17, párrafo 4° LPT** establece que, en el supuesto que transcurrieran **noventa (90) días** desde la evacuación de la **vista** o del **vencimiento** del término establecido para su contestación, sin que se dictare la **resolución**, el contribuyente o responsable podrá requerir **pronto despacho**. Pasados **treinta (30) días** de tal requerimiento sin que la **resolución** fuere dictada, **caducará el procedimiento**, sin perjuicio de la validez de las actuaciones administrativas realizadas, y el **Fisco** podrá iniciar -por una única vez- un **nuevo** proceso de determinación de oficio, previa autorización del titular de la **AFIP**, de lo que se dará conocimiento dentro del término de **treinta (30) días** al Organismo que ejerce superintendencia sobre la **AFIP**, con expresión de las razones que motivaron el evento y las medidas adoptadas en el orden interno. Contra la **resolución** de la **DGI**, el contribuyente o responsable podrá interponer -a su opción- dentro de los **quince (15) días** de notificada la misma, los siguientes recursos (**artículo 76 LPT**): **a) recurso de reconsideración** para ante el superior; ó **b) recurso de apelación** para ante el **TFN**.

B.2. En el **ámbito aduanero**, durante el trámite de despacho de la mercadería los **funcionarios** intervinientes pueden **determinar e intimar el pago** de la diferencia de **tributos**; sin perjuicio del **procedimiento de impugnación** a favor del responsable, que generará la intervención del **juez administrativo**. Por el contrario, es necesaria la intervención del **juez administrativo** cuando se trata de una operación aduanera ya **finalizada** y se inicia un trámite de determinación posterior (**control expost**). En caso de discrepancia, el responsable debe presentar la **impugnación** dentro de los **diez días** de notificado el acto (**artículo 1006 y 1053 inciso a) CA**). No existe una norma que disponga el **plazo de caducidad** en el **procedimiento de impugnación**; a diferencia de lo dispuesto en el **artículo 17, párrafo 4° LPT**.

2. PRESUNCIONES

A) El **artículo 18 LPT** establece los **métodos** aplicables para la **estimación de oficio** de la **materia imponible**.

B) En el **ámbito aduanero** también se aplican **presunciones** para determinar la **base imponible** de los **derechos de importación o de exportación**. En **materia de exportaciones**, el **artículo 748 CA** dispone que, cuando el **precio pagado o por pagar** no constituyere una base idónea de **valoración** a los fines de determinar el **valor imponible** en forma correcta, el **Servicio Aduanero** podrá apartarse del mismo; indicando que corresponderá utilizar como base de valoración la que mejor se adecue de las previstas dicha norma. Para la determinación del **valor de importación** se aplican normas de carácter internacional (**Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio**). Esta norma dispone los **métodos alternativos** a aplicar para determinar el **valor en aduana de la mercadería** cuando dicho valor no pueda determinarse sobre la base del "**valor de transacción**"; que es la **primera base** de determinación. Para recurrir a la determinación de la base del impuesto, con independencia del precio declarado, el **Servicio Aduanero** debe demostrar que se encuentran reunidas las circunstancias que permiten alejarse del **precio declarado** por el **importador** o el **exportador**. En otros casos, se **presume** la realización del **hecho generador del derecho de importación** (**artículo 638 CA**); ó del **derecho de exportación** (**artículo 727**). Por ejemplo: delito de **contrabando**; **falta de mercadería** a la **descarga** del medio transportador; **falta de mercadería** sujeta al régimen de **depósito provisorio**.

3. PAGO

A) La principal diferencia es que en materia **aduanera** rige el **pago previo** al libramiento de la mercadería, salvo acogimiento al régimen de **garantía** (**artículo 789 CA**); no existe un **vencimiento general**. Mientras que, en materia **impositiva**, la **LPT** dispone que la **AFIP** establecerá los **vencimientos de los plazos generales** tanto

para el **pago** como para la **presentación de declaraciones juradas** y toda otra documentación; y, en cuanto al pago de los **tributos determinados** por la **AFIP**, establece que deberá ser efectuado dentro de los **quince (15) días** de notificada la liquidación respectiva (**artículo 20 LPT**).

B) Otra diferencia es que, en el ámbito de la **DGI** se aplica el método de la **percepción en la fuente**, mediante la designación de **agentes de retención y/o de percepción**; esta metodología es **inexistente** para los **derechos de importación y de exportación**. La **DGA** actúa como **agente de percepción del IVA adicional, del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los ingresos brutos**.

C) En las operaciones aduaneras de **importación** el pago debe realizarse con **anterioridad** a la presentación de la declaración jurada ó solicitud de destinación aduanera elegida por el responsable (**artículo 91 bis DR CA, incorporado por el Decreto N° 249/91**), esta situación que significa la existencia de un pago realizado con anterioridad a la verificación del hecho imponible -importación para consumo- que se perfecciona con el libramiento (**artículos 635 y 636 CA**), ha fundado una interpretación de que dicho pago es en realidad un **anticipo**, de modo que si la destinación no se perfecciona puede en algunos casos dar lugar a la repetición de los impuestos pagados. Al respecto, es necesario aclarar que en este caso no se trata de un anticipo fundado en una presunción de continuidad de la capacidad contributiva; sino en la presunción de que la operación de importación al territorio aduanero argentino se perfeccionará sin observaciones.

D) En materia de **exportación**, a efectos del pago de **tributos y/o derechos** el declarante podrá:

1. Realizar el pago **antes de la operación**, es decir en forma **anticipada**; o
2. Acordar el **plazo de espera** en los términos del **artículo 54 DR CA** y de acuerdo al **Decreto N° 835/02**. A tal efecto, corresponde constituir **garantía**.

4. POSIBILIDAD DE ESTABLECER PRÓRROGAS PARA EL PAGO DE OBLIGACIONES

La **LPT** otorga a la **AFIP** la posibilidad de conceder facilidades para el pago de los impuestos, intereses y multas, a favor de aquellos contribuyentes que acrediten encontrarse en condiciones económico-financieras que les impidan el cumplimiento oportuno de dichas obligaciones (**artículo 32 LPT**). Desde el punto de vista teórico igual facultad ha sido conferida a la **DGA** por el **artículo 790 CA**; pero subordina su aplicación a la **reglamentación** de la norma, que deberá determinar los casos, condiciones de procedencia y plazos para las esperas y facilidades. Se considera que esta facultad es **teórica**; ya que, al no haberse dictado la reglamentación de esta norma, no existe en la práctica posibilidad alguna de que la **DGA** *per se* otorgue facilidades o esperas. Pero, el **Decreto N° 618/97 -Art. 9, 1) c)-** otorga al **Administrador Federal** la facultad de conceder **esperas** para el pago de los tributos y sus correspondientes intereses de cualquier índole, en los casos autorizados por las normas legales. Mediante la **Resolución General N° 2774** de fecha 26/2/2010, la **AFIP** estableció un régimen de **facilidades de pago, permanente** y sujeto a las características de cada caso, aplicable para la cancelación **total o parcial** de: **a)** obligaciones **impositivas** y de los **recursos de la seguridad social**, sus **intereses, actualizaciones y multas**; y **b)** **multas o cargos suplementarios** formulados por el **Servicio Aduanero** por **tributos a la importación o exportación** -de acuerdo con lo preceptuado por la **Ley N° 22.415** y sus modificaciones- sus **intereses y actualizaciones**. La cancelación con arreglo a esta modalidad, **no** implica reducción alguna de intereses resarcitorios y/o punitivos, como tampoco liberación de las pertinentes sanciones o cargos suplementarios.

5. INTERESES

A) En tres (3) aspectos existen **diferencias** significativas entre la regulación impositiva y la aduanera:

A.1) PROCEDENCIA: Los **intereses resarcitorios** del **artículo 37 LPT**, se devengan desde los respectivos vencimientos y sin necesidad de interpelación alguna. En cambio, en materia aduanera la **mora automática** sólo rige para los casos de **espera o diferimiento de la obligación tributaria (artículo 794 del CA**: “*Vencido el plazo de diez días, contado desde la notificación del acto por el que se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo ...*”), en los restantes casos se devengan a partir del vencimiento del plazo de la **intimación** que formule la **DGA**.

A.2) ANATOCISMO: El “anatocismo” es entendido como la **acción de pagar intereses sobre los intereses vencidos y no satisfechos**; también es conocido como “**interés compuesto**”. En **materia impositiva**, la **Ley N° 25.239 (B.O. 31/12/199)**, introdujo una reforma al **artículo 37 LPT**, según la cual “*en caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiese devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo*”. Dicha ley pretendió tener carácter “**aclaratorio**”; quizás con la finalidad de alcanzar en su ámbito de aplicación temporal los supuestos anteriores a su vigencia. Esta interpretación ha merecido fuertes y fundadas críticas, de modo que sólo debería considerarse aplicable a partir de la vigencia de la ley. Con anterioridad a su dictado, la **jurisprudencia** era pacífica en considerar que la aplicación del **anatocismo** vulneraba el **principio de legalidad**, al no estar prevista sino en normas de la **DGI**. No existe una norma similar para los **tributos aduaneros**.

A.3) REPETICIONES: En **materia impositiva**, la tasa **interés resarcitorio** aplicable a las **repeticiones** siempre fue inferior a la aplicable a los **créditos** de la **DGI**. En **materia aduanera**, esta cuestión tuvo durante mucho tiempo una interpretación diferente. En el sistema del **CA** rigió hasta el año **1996** (vigente desde septiembre de **1981**) una completa **simetría** entre las tasas de interés, que el **Fisco** percibía con motivo de los **créditos** y los que pagaba a los particulares con motivo de las **deudas** por **repeticiones** o **estímulos a la exportación** pagados fuera de término. El **30 de mayo de 1996**, el Secretario de Estado de Hacienda dictó la **Resolución N° 360** (derogada por **Res. MEOSP N° 366/1998**), por la cual estableció tasas de interés **inferiores** (0,5% mensual), para los pagos que debía realizar la **DGA**. Actualmente está vigente la **Resolución MEP N° 314/2004** (modificada por **Resolución MEP N° 492/2006**). Dicha norma establece la tasa de **interés resarcitorio** en **DOS POR CIENTO (2%)** mensual y de **interés punitivo** en **TRES POR CIENTO (3%)**; en tanto que, la tasa de interés aplicable a los **pagos que debe realizar la AFIP** (en casos de repetición – **DGI** y **DGA**- y de devolución de estímulos a la exportación) es de **CINCUENTA CENTÉSIMOS POR CIENTO (0,5%)** mensual.

B) Las **similitudes** se presentan respecto de las restantes cuestiones:

B.1) TIPOS DE INTERESES: Se encuentran previstos de manera similar los **resarcitorios (artículos 37 LPT y 794 CA)**; los **punitivos** que se devengan a partir de la iniciación de la ejecución fiscal (**artículos 52 LPT; y 797 CA**); los aplicables para las **repeticiones (artículos 179 LPT; y 811 CA)**, y para las **apelaciones maliciosas ante el TFN (artículos 168 LPT; y 1166 pto. 3 CA)**.

B.2) FIJACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS: En ambos casos es la misma autoridad la que los dispone. Para los **resarcitorios** la tasa no deberá superar el doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de los documentos comerciales (según la terminología del **CA**), o de la mayor tasa vigente que perciba

dicho Banco (según la terminología de la LPT). Para los **punitorios** es del triple de la que perciba el Banco de la Nación Argentina, advirtiéndose las mismas diferencias de redacción (**artículos 37 y 52 LPT y 794 y 797 CA**). Los intereses son fijados por **Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas** (por ejemplo, la **RG 492/2006**)

B.3) CONDICIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS DE PROCEDENCIA: Se plantea en ambas materias si sólo es necesaria la **mora**; o si, en determinados casos, cuando ésta es **inculpable**, corresponde **eximir** los intereses. Ello, por aplicación del **artículo 509 del Código Civil**; que establece: "*Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable*". La **CSJN**, ha señalado que la aplicación del **artículo 509 Código Civil** a la materia tributaria queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente aplicadas - han impedido a éste el cumplimiento oportuno de su obligación ("**Citibank N.A.**" sentencia del 1/6/2001).

6. CONCURSOS

La **Ley N° 24.522 (Ley de Concursos y Quiebras, en adelante LCyQ)**, establece que los créditos por impuestos son créditos con **privilegio general (artículo 246 inciso 4) LCyQ**. Según lo dispuesto en el **artículo 247 LCyQ**, los créditos con **privilegio general** no ejercen su preferencia sobre el producto de la liquidación de un bien determinado, sino sobre el resto del producido de la liquidación de todo el activo falencial y sólo pueden afectar la mitad de dicho producido líquido; después de satisfechos los privilegios especiales (**artículos 241 y 244 LCyQ**) y los gastos de conservación y de justicia (**artículos 240 LCyQ**). El **artículo 998 CA** establece que la **mercadería** que se encuentra en **zona primaria aduanera** no entra en la **quiebra** o **concurso** del deudor del crédito respectivo, sino después de que éste haya sido satisfecho, a cuyo efecto la **Aduana** conserva las facultades que el mismo **CA** le acuerda para su **ejecución forzada**.

7. PROCEDIMIENTO DE REPETICIÓN

Se observan las siguientes **diferencias** entre ambos procedimientos:

1. Los **pagos a requerimiento del servicio aduanero**, sólo podrán ser repetidos en el caso que la liquidación no hubiere sido objeto de revisión por el **procedimiento de impugnación** o en el **procedimiento para las infracciones**, según corresponda. En los casos de **pagos a requerimiento ante la DGI** se permite la demanda directa de repetición en forma optativa y excluyente, ante el **TFN** o ante la **Justicia Nacional**. La determinación (liquidación o cargo) aduanera es distinta al procedimiento de determinación de oficio de la DGI que conlleva el seguimiento de etapas regladas
2. Si no se dictare resolución dentro de los **tres (3) meses** de presentarse el **reclamo**, la **LPT** establece que el contribuyente podrá optar entre apelar ante el **TFN** o interponer **demanda contenciosa** ante la **Justicia Nacional de Primera Instancia**. En el **CA** no hay un plazo determinado; por lo que el contribuyente deberá acreditar la existencia del **retardo**.
3. La **acción de repetición** ejercida por el **contribuyente** y **demás responsables**, faculta a la **DGI**, cuando estuvieren **prescriptas** las acciones y poderes fiscales, para **verificar** la materia imponible por el período fiscal al que se refiera; y, dado el caso, para **determinar y exigir el tributo** que resulte adeudarse, hasta compensar el importe por el que prosperase el recurso.

4. Si en el curso de una **verificación** de la que resulta determinado un tributo a favor del **Fisco** se comprueba que han existido **pagos improcedentes o en exceso**, la **DGI** deberá **compensar** los importes pertinentes; aún cuando la **acción de repetición** se hallare **prescripta**, hasta anular el tributo resultante de la determinación. Esta denominada "**teoría de las correcciones simétricas**", no está prevista en el **CA**.
5. En lo relativo a la necesidad de **acreditar el exceso en el pago y demostrar la falta de causa** (**artículo 83 LPT**; y **artículo 1177 CA**) la cuestión es similar:
 - (a) *No podrá el actor fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa.*
 - (b) *El actor deberá demostrar en qué medida el tributo abonado es excesivo con relación al que según la ley le hubiera correspondido pagar. En consecuencia, no podrá limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la resolución administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar.*
6. Respecto de la **tasa de interés aplicable**, cabe remitirse a lo expresado en el apartado **A.3) del punto 5)** del presente capítulo (**página 17**).

CAPÍTULO IV. PROCEDIMIENTO INFRACCIONAL

A) En materia impositiva, las transgresiones se clasifican en **formales y materiales**. Las **formales** consisten en una violación a un **deber de hacer o no hacer**, el bien jurídico protegido es el **deber de colaboración con la administración**; y las **materiales** implican un **incumplimiento de la relación jurídico-tributaria sustantiva (perjuicio fiscal)**, cuyo bien jurídico protegido es la **integridad de la renta pública**. En el **ambito aduanero**, las infracciones se suelen exhibir como **tipos satelitales del delito de contrabando**; ya que implican una **vulneración menor** del bien jurídico tutelado (**el control del tráfico internacional de mercaderías por parte del Servicio Aduanero**).

B) PROCEDIMIENTO SUMARIAL

La doctrina y la jurisprudencia han convalidado la **naturaleza penal del ilícito tributario y aduanero**. Por ende, se aplica -entre otros principios penales- la **personalidad de la pena**, el cual impone que: *sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente*. El **sumario administrativo** debe ser realizado en **forma previa** a la **imposición de la sanción**. Ello, a fin de asegurar a los administrados la aplicación del **debido proceso adjetivo** que conlleva al ejercicio pleno del **derecho de defensa** garantizado por la **CN**. El sumario se inicia con el **auto de instrucción del sumario**. En el ámbito **aduanero**, el auto por el cual se ordene la apertura del sumario tiene por efecto la **interrupción de la prescripción de la acción para imponer las penas** (**artículo 937 inciso a) CA**). Este aspecto se considera de suma importancia ya que la tramitación del procedimiento puede demorar excesivamente. La **LPT no establece tal efecto**. Esta es una **diferencia** de importancia.

C) TRASLADO DE LA ACUSACIÓN

En **materia aduanera**, el traslado a los presuntos responsables es por el plazo de **diez (10) días hábiles**, para que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder. Si no tuvieran en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare (**artículo 1101 CA**). Este término es **perentorio** y no susceptible de prórrogas (como todos los plazos de los procedimientos de impugnación, infracción y repetición). En la **LPT** el plazo es de **quince (15) días**,

prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho (artículo 71 LPT; Nota Externa N° 5/1998).

D) PARTES EN EL SUMARIO

D.1) El artículo 1092 CA dispone que *“Sólo se consideran parte en el sumario las personas a cuyo nombre se encontrare la mercadería y los demás supuestos responsables de la infracción y del pago de los tributos correspondientes”*. Esta disposición es de suma importancia para la **agilidad** del procedimiento; principalmente, para limitar la actuación de eventuales **denunciantes**.

D.2) Si bien la norma determina los **sujetos** que pueden ser **parte** del procedimiento infraccional, se plantean situaciones de difícil dilucidación, dado el carácter limitativo de la enunciación que hace el artículo. Así, respecto de los **responsables solidarios** -como los responsables por infracciones de sus dependientes (artículo 903 CA); los directores, administradores y socios de una persona jurídica (artículo 904 CA); los padres y tutores de menores (artículo 906 CA); el **importador** o **exportador** (artículo 907 CA)- surge la **duda** sobre si pueden ser condenados al pago de la multa, en virtud de su **responsabilidad solidaria**, sin ser escuchados, y sin violar el **artículo 18 CN**, respecto del **juicio previo**. Como solución a la cuestión antes planteada, existen las siguientes alternativas: **1)** admitirlos como partes durante el desarrollo del procedimiento, que puede concluir con su condena; ó **2)** la condena que se dicte no les será oponible, ya que no pudieron defenderse. La primera opción es la que mejor concilia el interés del **Fisco** en **sancionar** la infracción y los derechos de estos **responsables solidarios** de contar con un **juicio previo**.

D.3) En el artículo 1093 CA se establece que quien no fuere parte en el sumario **no tendrá acceso a las actuaciones** y si pretendiere hacer valer algún derecho deberá solicitar **expresamente** que se le notifique de la resolución definitiva que recayere en las mismas.

D.4) El sujeto que se considere parte y no haya tenido la participación correspondiente puede impugnar la resolución del juez administrativo, por medio del recurso de revocatoria (artículo 1029 inciso a) CA); que se refiere a la **denegación de la legitimación para actuar**.

D.5) El artículo 3° de la Ley N° 23.993 establece que ni **denunciantes** ni **aprehensores** serán partes en el sumario, no obstante lo cual deberán ser notificados del **fallo administrativo**. A partir de tal notificación, pueden ser parte en todo lo relativo a su ejecución, ya que tienen un interés legítimo sobre el producto de la mercadería y de la multa.

D.6) El artículo 73 LPT dispone que *“El sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen”*. El secreto de sumario es una norma receptada en el **artículo 157 del Código Penal**.

E) SOBRESEIMIENTO

Es la **resolución** por la cual se **interrumpe** el normal desarrollo del proceso, impidiendo el dictado de la resolución definitiva. El **CA** establece que, en el procedimiento para las infracciones **no procederá el sobreseimiento provisional** (artículo 1096 CA). En cualquier estado del **sumario**, pero **antes** de dictarse autos para sentencia, el administrador podrá disponer el **sobreseimiento definitivo** (artículo 1097 CA). De lo contrario, y en caso de corresponder, se dictará el **fallo absolutorio**. El **sobreseimiento definitivo** consiste en una **resolución** que **cierra definitiva e irrevocablemente** el procedimiento con relación al **imputado**, y tiene el

valor de **cosa juzgada**; requiere, como grado de conocimiento, la **certeza** en el ánimo del juzgador. Se establecen dos (2) tipos de **causales** de sobreseimiento definitivo: objetivas y subjetivas (**artículo 1098 CA**). Las **objetivas** comprenden: **a)** cuando los **hechos** objeto de la investigación **no se hubieren cometido** (es decir, cuando no sucedieron); y, **b)** cuando los **hechos no configuren un ilícito aduanero** (es decir, cuando sean **atípicos**). La causal **subjetiva** es: **c)** cuando de la investigación surge la **falta de responsabilidad** de los imputados (es decir, el encartado no cometió el hecho que se le imputa). Se trata de un acto administrativo de alcance **individual**, que produce la **desvinculación** del sobreseído a los **fines sancionatorios**, lo cual no implica desvincularlo a los efectos tributarios "*excepto que así se lo declare expresamente, en cuyo caso la causa quedará concluida a su respecto*" (**artículo 1099 CA**). Por ende, al sobreseído se le aplica la garantía del *non bis in idem*, por el **hecho vinculado en el sumario**. El sobreseimiento puede ser **total** -para todos los imputados- o **parcial** -cuando se limita a alguno o algunos de ellos (**artículo 1100 CA**). La resolución por la que el administrador sobreseyere debe ser sometida a **aprobación** de la **DGA** "*siempre que el valor en aduana de la mercadería involucrada en la causa excediere de PESOS CINCO MIL*" (**artículo 1115 CA**). En **materia impositiva**, está previsto que el **Director General** puede disponer la **no instrucción de sumarios**; que deberá fundarse en **situaciones objetivamente generales** y ser invocadas en el acto resolutorio pertinente (**artículo 54 DR LPT**). La **LPT** no establece la posibilidad de dictar **sobreseimiento** en el procedimiento infraccional.

F) CLAUSURA PREVENTIVA O PROVISIONAL

Según lo establecido en el **artículo 35 inciso f) LPT**, la **AFIP**, por intermedio de sus funcionarios y empleados, podrá "*Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior*". El **artículo 75 LPT** dispone que la clausura preventiva que disponga la **AFIP** en ejercicio de sus atribuciones **deberá ser comunicada de inmediato al Juez Federal** o en lo **Penal Económico**; y no podrá extenderse más allá del plazo legal de **tres (3) días** sin que se haya resuelto su mantenimiento por el **Juez** interviniente. Es del caso recordar, la **jurisprudencia** que respecto de la **clausura definitiva** ha fijado la **CSJN** en la causa **Dumit (Fallos 284:150)**: "*...No cabe hablar de juicio -y en particular de aquel que el art. 18 de la Constitución Nacional exige como requisito que legitime una condena- si el trámite ante el organismo administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente no de juicio previo, si esa instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es el resultado de actuaciones producidas dentro de la misma*". Ahora bien, si ello se aplica para la **sanción de clausura**, no se advierte porqué se habrán de exigir menores requisitos cuando se trata de una **medida cautelar o de seguridad**; a menos que se acredite adecuadamente la **razonabilidad** de la medida, la **imposibilidad** de sustituirla por otra y que exista un **grave peligro en la demora**. En **materia aduanera**, la **clausura provisional** está prevista en el **artículo 989 CA**; y se aplica exclusivamente cuando se constaten las infracciones tipificadas en los **artículos 985 y 986 CA**. Es decir, cuando se reúnan **simultáneamente** los siguientes requisitos: **a)** tenencia de mercadería de origen extranjero; **b)** que esté sujeta al régimen de identificación aduanero (usualmente estampillado) o fiscal (generalmente impuestos internos); y no presente aplicados los medios de identificación o instrumentos fiscales, respectivamente; y **c)** sea detentada con fines comerciales o industriales. La **clausura provisional** funciona como una especie de **medida cautelar**; tiene por finalidad **evitar** que se siga consumando la contravención e interrumpir los efectos antijurídicos de la infracción. Es decir, su naturaleza jurídica **no** es la de una **sanción**. La primera autoridad que constate la infracción no sólo debe disponer el **secuestro** de la mercadería, sino también la **clausura provisional** del correspondiente local o comercio o sus anexos (**artículo 989 punto 1. CA**). Sin embargo, para **morigerar** los efectos perjudiciales que esta medida ocasione al titular del comercio, la norma

contempla la posibilidad de **evitar** la clausura provisional cuando el interesado ofreciere bienes a **embargo** suficientes para **cubrir el máximo de la pena prevista**; en ese supuesto, se lo constituye en **depositario** de los bienes embargados (**artículo 989 punto 1. CA**). Según lo expresado en la exposición de motivos, de esta manera se concilian los "*intereses del fisco y del comercio*". La **clausura provisional** podrá **levantarse** por: **a)** otorgamiento de **garantía** suficiente para cubrir las eventuales multas que pudieren resultar aplicables; **b)** transcurso del **plazo máximo** de la pena de clausura que pudiere corresponder; **c)** pago de las multas impuestas; **d)** **desestimación** de la denuncia, **sobreseimiento** o **absolución** (**artículo 990 CA**).

G) PLAZO PARA EL PAGO DE LAS MULTAS

En ambos ordenamientos, el plazo para el pago es **quince (15) días**. En **materia impositiva** (**artículo 51 LPT**), el plazo se computa desde que las multas aplicadas sean **notificadas**, salvo que se hubiera optado por interponer contra las mismas las acciones o recursos que autorizan los **artículos 76, 82 y 86 LPT**. Es decir, en el caso que el contribuyente **recurra** la sanción no ingresará el monto de la multa hasta que la misma quede **firme**. En **materia aduanera**, el plazo se computa desde que hubieran quedado **firmes** (**artículo 924 CA**). Se consagra la mora en los créditos fiscales por multa; el efecto es el pago de **intereses**. Los mismos comienzan a correr una vez vencido el plazo de **quince (15) días** desde que quede **firme** -con autoridad de cosa juzgada- la **resolución** que impone la multa.

CAPITULO V. RECURSOS CONTRA LAS DECISIONES ADMINISTRATIVAS

1. El Recurso de Reconsideración en materia impositiva

El **artículo 76 LPT** dispone que, contra las resoluciones que impongan **sanciones** o determinen **tributos o accesorios**, en forma cierta o presuntiva, o se dicten en los reclamos por **repetición** de tributos, los infractores o responsables pueden interponer, a su **opción**, dentro de los **quince (15) días** **recurso de reconsideración** para ante el superior o **recurso de apelación** para ante el TFN. El **recurso de apelación** no procede respecto de las **liquidaciones de anticipos** y otros **pagos a cuenta**, sus **actualizaciones e intereses**; ni tampoco en las **liquidaciones de actualizaciones e intereses** cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen. En tales casos, los **artículos 56 y 57 del DR LPT**-respectivamente- disponen que sólo podrán recurrirse mediante la vía prevista por el **artículo 74 DR LPT**. En **materia aduanera**, desde la vigencia del **CA** (septiembre de 1981), se ha **eliminado** el denominado **recurso de reconsideración**; permitiéndose la iniciación de la **demand judicial** (en los casos en que procede), sin interponer dicho recurso.

2. Recursos contra las resoluciones de la DGI que apliquen la sanción de multa y clausura, y la de suspensión de la matrícula, licencia e inscripción en el registro - recursos contra las resoluciones de la DGI que dispongan el decomiso de la mercadería sujeta a secuestro o interdicción

2.1. Según lo establecido en el **artículo 77 LPT**, las **sanciones de multa y clausura**, y la de **suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro**, cuando proceda, serán recurribles dentro de los **cinco (5) días** por **apelación administrativa** ante los funcionarios superiores que designe la **AFIP**. La resolución de estos últimos **causa ejecutoria**, correspondiendo que sin otra sustanciación, la **AFIP** proceda a la ejecución de dichas sanciones. Por su parte, el **artículo 78 LPT** dispone que la **resolución** será **recurrible por recurso de apelación**, otorgado en todos los casos con **efecto devolutivo**, ante la **Justicia**. El escrito del recurso deberá ser **interpuesto y fundado** en **sede administrativa**, dentro de los **cinco (5) días** de notificada la resolución. La decisión del **Juez** será apelable al **sólo efecto devolutivo**.

Es menester señalar que La CSJN declaró la **inconstitucionalidad** de estas normas ("**Lapiduz, Enrique c/ DGI s/ amparo**", sentencia del 28 de abril de 1998). La **inconstitucionalidad** versa sobre el **efecto devolutivo** de la interposición del recurso. Por tanto, luego de la **jurisprudencia** citada, la **apelación** ante la **Justicia suspende** la efectiva aplicación de las sanciones impuestas por la **AFIP**.

2.2. El artículo agregado a continuación del 77 LPT establece que la **resolución** que disponga el **decomiso** de la mercadería sujeta a secuestro o **interdicción**, será **recurrible** dentro de los **tres (3) días** por **apelación administrativa** ante los funcionarios superiores que designe la **AFIP**. En tanto que, el **artículo agregado a continuación del 78 LPT** dispone que la **resolución** será **recurrible** por **recurso de apelación** ante la **Justicia**, el que tendrá **efecto suspensivo** respecto del decomiso de la mercadería con mantenimiento de la medida preventiva de secuestro o interdicción. El escrito del recurso deberá ser **interpuesto y fundado** en **sede administrativa**, dentro de los tres (3) días de notificada la resolución. La decisión del **Juez** será apelable al **solo efecto devolutivo**.

3. Procedimiento de Impugnación en materia aduanera

El **CA** establece esta vía para resolver la mayor parte de las **controversias** que pueden suscitarse en el ámbito de la **DGA**; siempre que el cuerpo legal no determine una solución diferente para dirimir el conflicto. El **procedimiento de impugnación** está reglado en el **Capítulo Primero del Título II (Procedimientos Especiales)** del **CA**; y por el mismo tramitan las impugnaciones que se formularen contra los actos por los cuales:

- a. se **liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria**, siempre que la respectiva liquidación no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones;
- b. se intimare la **restitución** de los importes que el Fisco hubiere **pagado indebidamente** en virtud de los **regímenes de estímulo a la exportación** regidos por la legislación aduanera;
- c. se aplicaren **prohibiciones**;
- d. se **denegare el pago** de los importes que los interesados reclamaren al Fisco en virtud de los regímenes de **estímulos a la exportación** regidos por la legislación aduanera;
- e. se aplicaren **multas automáticas**;
- f. se resolvieren cuestiones que pudieren afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que **no estuvieren contemplados en otros procedimientos**.

4. Recurso de Revocatoria en materia aduanera

Según el **artículo 1129 CA**, procederá únicamente contra los actos que a continuación se mencionan, a fin de que el administrador los revoque por contrario imperio:

- a) el que denegare la legitimación para actuar;
- b) el que declare la rebeldía;
- c) el que declare la falta de mérito para abrir la causa a prueba;
- d) el que denegare medidas de prueba ofrecidas;
- e) el que denegare el plazo extraordinario de prueba.

5. Recursos contra otros actos de la DGI o de la DGA que no tengan sistema de impugnación previsto

En el ámbito de la **DGI**, los contribuyentes o responsables podrán interponer, dentro de los **quince (15) días**, recurso de **apelación fundado para ante el Director General**, que debe ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido; los actos administrativos de alcance individual emanados del **Director General** podrán ser

recurridos ante el mismo, en igual forma y plazo (**artículo 74 del DR LPT**). Estos recursos no tienen efecto suspensivo y su cuestionamiento debe realizarse de acuerdo a lo normado en la **LNPA**; mediante **demanda contenciosa** ante la **Justicia Nacional**. En la **DGA**, corresponde su tramitación por el **procedimiento de impugnación**, cuando se resolvieren cuestiones que pudieran afectar derechos o intereses legítimos de los administrados que no estuvieren contemplados en otros procedimientos (**artículo 1053 inciso f) CA**).

6. Recurso de apelación y demanda contenciosa contra las resoluciones definitivas emitidas en los procedimientos especiales establecidos en el CA

El **artículo 1132 CA** dispone que:

1. Contra las resoluciones definitivas dictadas en los **procedimientos de repetición y para las infracciones** como así también en los supuestos de **retardo** por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados al efecto; se podrá interponer en forma **optativa y excluyente**:

- a. **Recurso de Apelación** ante el TFN; o
- b. **Demanda Contenciosa** ante el Juez competente.

2. Contra las resoluciones definitivas dictadas en el **procedimiento de impugnación** en los casos previstos en el **artículo 1053, incisos a), b), c), d) y e) CA**, como así también en los supuestos de **retardo** por no dictarse resolución en el procedimiento de impugnación dentro del plazo señalado al efecto, **sólo** procederá el **recurso de apelación** ante el TFN.

CAPITULO VI. EFECTOS DE LA FALTA DE INTERPOSICIÓN DE LOS RECURSOS

En ambas regulaciones, la consecuencia de la falta de interposición de los recursos es que **se tengan por firmes los actos administrativos** de la **DGI** o la **DGA** (**artículo 79 LPT; artículos 1139 y 1183 CA**). El **artículo 79 LPT** dispone que: "*Si en el término señalado en el artículo 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes. En el mismo caso, pasarán en autoridad de cosa juzgada las resoluciones sobre multas y reclamos por repetición de impuestos*". La distinción que contiene esta norma, entre resoluciones **firmes** y resoluciones **pasadas en autoridad de cosa juzgada**, obedece a la diferenciación establecida por la **doctrina** entre **cosa juzgada formal** (cuando la resolución no es susceptible de recurso alguno en la vía procesal elegida, pero puede ser revisable por otro procedimiento); y **cosa juzgada sustancial** (cuando a la condición de inimpugnabile en el mismo proceso, se une la inmutabilidad de la sentencia aún en otro juicio posterior; es decir, la **cosa juzgada propiamente dicha**). Este artículo no utiliza la expresión **cosa juzgada formal**, aludiendo a que las resoluciones se tendrán por **firmes** en materia de **determinaciones de oficio del impuesto e intereses**; pues, si el contribuyente pagare el importe reclamado sin apelar ante el TFN puede posteriormente ejercer la **acción de repetición** de lo ingresado. Es decir, en este supuesto la resolución de la **DGI** ha quedado firme, por cuanto no ha sido materia de recurso; pero, puede ser materia de revisión por vía de **repetición (cosa juzgada formal)**. En cambio, en materia de **multas** o de resoluciones dictadas en juicios de **repetición**, la decisión consentida o no recurrida es irreversible totalmente (**cosa juzgada sustancial**). El **Artículo 1139 CA** establece que "*Si no se interpusiere apelación ni demanda contenciosa, cuando fueren viables, la resolución del administrador dictada en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones se tendrá por firme y pasará en autoridad de cosa juzgada*". La norma alude a la **cosa juzgada sustancial**; ya que, en caso de no interponerse ni demanda contenciosa ni apelación, la resolución dictada por el administrador no podrá ser objeto de ulterior revisión. Por su parte, el **Artículo 1183 CA** dispone que "*Las sentencias dictadas en las causas relativas a las materias reguladas en este código, como así también las resoluciones administrativas dictadas en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones, una vez firmes, pasarán en autoridad de cosa juzgada*".

CAPITULO VII. PROCEDIMIENTO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

A) COMPETENCIA: Atento lo establecido en el **artículo 159 LPT** (sustituido por Título XV art. 18 inciso 14) de la **Ley N° 25.239**, B.O. 31/12/1999), el **TFN** será competente para conocer:

- a. De los **recursos de apelación** contra las resoluciones de la **AFIP** que determinen **tributos y sus accesorios**, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$ 2.500) o **SIETE MIL PESOS** (\$ 7.000), respectivamente.
- b. De los **recursos de apelación** contra las resoluciones de la **AFIP** que, impongan **multas** superiores a **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.
- c. De los **recursos de apelación** contra las **resoluciones denegatorias** de las **reclamaciones por repetición** de tributos, formuladas ante la **AFIP**, y de las **demandas por repetición** que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el **TFN**. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$ 2.500).
- d. De los **recursos por retardo** en la resolución de las causas radicadas ante la **AFIP**, en los casos contemplados en el **segundo párrafo del artículo 81 LPT**.
- e. Del **recurso de amparo** a que se refieren los **artículos 182 y 183 LPT** (recurso por **demora excesiva** de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la **AFIP**).
- f. En **materia aduanera**, el **TFN** será competente para conocer de los **recursos y demandas** contra **resoluciones** de la **AFIP** que determinen **derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera** a cargo de los particulares y/o apliquen **sanciones —excepto en las causas de contrabando—**; del **recurso de amparo** de los contribuyentes y terceros y los reclamos y **demandas de repetición** de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la **AFIP**, como también de los **recursos** a que ellos den lugar.

Por su parte, el **artículo 1025 CA** establece que: corresponderá conocer y decidir al **TFN**:

- a. De los **recursos de apelación** contra las **resoluciones** del administrador en el **procedimiento de impugnación**, con excepción de los supuestos previstos en el **artículo 1053, inciso f)**. La apelación sólo procederá cuando el importe controvertido excediere de **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$2.500);
- b. De los **recursos de apelación** contra las **resoluciones** del administrador en el **procedimiento para las infracciones**, cuando la condena implicare un importe que excediere de **DOS MIL QUINIENTOS** (\$2.500);
- c. De los **recursos de apelación** contra las **resoluciones** del administrador en el **procedimiento de repetición**, cuando se reclamare un importe que excediere de **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$2500);
- d. De los **recursos por retardo** en el dictado de la resolución definitiva que correspondiere en los **procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones**, cuando los importes controvertidos o reclamados y/o la imputación infraccional excedieren y/o implicare un importe que excediere, de **DOS MIL QUINIENTOS PESOS** (\$ 2.500).
- e. Del **recurso de amparo** previsto en los **artículos 1160 y 1161 CA**, excepto en las causas por delitos aduaneros.

B) **TRÁMITE**: Es prácticamente idéntico en uno y otro caso. Cabe destacar que: a) el proceso será escrito (**artículos 163 LPT y 1142 CA**); b) el TFN impulsará de oficio el procedimiento y tendrá amplias facultades para establecer la **verdad de los hechos** y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes (**artículos 164 LPT y 1143 CA**).

CAPITULO VIII. DEMANDA CONTENCIOSA

1) SUPUESTOS EN QUE PROCEDE

De acuerdo a lo dispuesto en el **artículo 82 LPT**, podrá interponerse **demanda** contra el **Fisco Nacional**, ante el **Juez Nacional** respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200):

- a. Contra las **resoluciones** dictadas en los **recursos de reconsideración** en materia de **multas**.
- b. Contra las **resoluciones** dictadas en materia de **repetición de tributos** y sus **reconsideraciones**.
- c. En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los **artículos 80 y 81 LPT** en caso de sumarios instruidos o **reclamaciones por repetición de tributos**.

Por su parte, el **1024 del CA**, establece que corresponderá conocer y decidir en **forma originaria** en el **procedimiento de ejecución en sede judicial** y en las **demandas contenciosas** que se interpusieren contra las **resoluciones definitivas** dictadas por el administrador en los **procedimientos de repetición y para las infracciones**, así como en el supuesto de **retardo** por no dictarse resolución en estos DOS (2) últimos procedimientos dentro de los plazos señalados al efecto en el **CA**, en la Capital Federal a los jueces nacionales en lo contencioso administrativo federal y en el interior del país a los jueces federales, dentro de sus respectivas competencias territoriales siempre que se cuestionare una suma mayor de PESOS DOS MIL (\$ 2.000).

Cabe recordar, que ante la **DGA** no es procedente el **recurso de reconsideración previo** exigible en la **DGI** (**artículo 76 LPT**).

2) PLAZO PARA SU INTERPOSICIÓN

Según lo establecido en los **artículos 82 LPT y 1133 CA**, debe interponerse dentro de los **quince (15) días**. El **retardo** está previsto de manera clara en la **LPT** (el **artículo 80** establece que el juez administrativo debe dictar resolución dentro de los **veinte (20) días** de interpuesto el **recurso de reconsideración**; y el **artículo 81** dispone que si no se dictare resolución dentro de los **tres (3) meses** de presentarse el reclamo de repetición de tributos y sus accesorios que hubieren sido abonados de más espontáneamente, se podrá optar entre apelar ante el **TFN** o interponer **demanda contenciosa** ante la Justicia Nacional de Primera Instancia); mientras que, en **sede aduanera** no existe un plazo preciso para considerar cumplido el **retardo**, lo que genera inconvenientes e interpretaciones diversas.

3) LIMITACIÓN EN CUANTO A LA REPETICIÓN

En ambos cuerpos legales se establece que *el actor no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa*. El mismo *deberá demostrar en qué medida el tributo abonado es excesivo con relación al que según la ley le hubiera correspondido pagar*. En consecuencia *no podrá limitar su reclamación a la mera impugnación de los fundamentos que sirvieron de base a la resolución administrativa cuando ésta hubiera tenido lugar*. (Idéntica redacción de los **arts. 83 LPT y 1177 CA**).

La limitación en cuanto a los **hechos** no es extensible al **derecho**, por lo cual el accionante tiene amplia libertad para desarrollar nuevos argumentos jurídicos. Se impone al actor la **carga de la prueba**, lo que responde a un principio general de índole procesal.

4) PROCEDIMIENTO DE HABILITACIÓN DE INSTANCIA Y TRASLADO

Son **idénticas** tanto en la LPT como en el CA:

4.1) Presentada la demanda, el juez requerirá los **antecedentes administrativos** a la **AFIP** mediante oficio al que acompañará copia de aquélla, y en el que se hará constar la fecha de su interposición. Los antecedentes deberán enviarse al juzgado dentro de los **quince (15) días** de la fecha de recepción del oficio. Una vez agregadas las actuaciones administrativas al expediente judicial se dará vista al **Procurador Fiscal Nacional** para que se expida acerca de la **procedencia de la instancia y competencia del juzgado** (**artículo 84 LPT; y artículo 1175 CA**).

4.2) Admitido el curso de la demanda, se correrá traslado de la misma al **Procurador Fiscal Nacional**, o por cédula, al representante designado por la **AFIP** en su caso, para que la conteste dentro del término de **treinta (30) días** y oponga todas las **defensas y excepciones** que tuviera, las que serán resueltas juntamente con las cuestiones de fondo en la sentencia definitiva, salvo las previas que serán resueltas como de previo y especial pronunciamiento (**artículo 85 LPT; y artículo 1176 CA**). Es del caso decir, que en los **Juzgados Federales del interior del país** se corre traslado por el término de **sesenta (60) días**. Ello, por aplicación del **artículo 338 CPCyCN** (que establece :*"Cuando la parte demandada fuere la Nación, UNA (1) provincia o UNA (1) municipalidad, el plazo para comparecer y contestar la demanda será de SESENTA (60) días"*).

CAPITULO IX. EJECUCIÓN FISCAL

A) El Juicio de Ejecución Fiscal está establecido en el **artículo 92 LPT**. Este procedimiento se aplica para la ejecución de **tributos, accesorios, multas**, así como la devolución de los **estímulos** percibidos indebidamente por el responsable. Es competente la **Justicia Federal** (atento lo establecido en la **Ley N° 25.293 -B.O. 16/08/00-** en **Capital Federal** son competentes los **Juzgados Federales de Ejecuciones Fiscales Tributarias**; y, en el **interior del país**, los **Juzgados Federales**, en los cuales se crearon **Secretarías** con competencia específica en la materia). Las ejecuciones de la **DGI** se rigen por las normas propias de la LPT. Tras la modificación del **artículo 1126 CA (Ley N° 26.029, B.O. 6/5/05)**, las **ejecuciones judiciales** de los **créditos aduaneros** también tramitan por el procedimiento y demás modalidades establecidos en la LPT; resultando las disposiciones del **CPCyCN** de aplicación **supletoria**, exclusivamente en los aspectos no reglados o contemplados en aquélla o en el **CA**.

B) La doctrina ha considerado reñidos con la juridicidad de los procedimientos los siguientes aspectos del actual **artículo 92 LPT** (reformado por la **Ley N° 25.239, B.O.31/12/99**) :

- a. La sentencia de primera instancia es **inapelable**, quedando a salvo el derecho de la **AFIP** de librar nuevo título de deuda; y del **ejecutado** de repetir por la vía del **artículo 81 LPT**;
- b. Se limitan a cuatro las **excepciones** admisibles (pago total documentado; espera documentada; prescripción; inhabilidad de título si estuviere fundada exclusivamente en vicios relativos a la forma extrínseca de la boleta de deuda). Sin embargo, la **CSJN** entendió que son de carácter sustancial, por lo cual también pueden aplicarse **excepciones procesales**.

- c. La **AFIP**, por intermedio del **agente fiscal**, está facultada para adoptar **medidas cautelares** (por ejemplo: embargo de cuentas bancarias y bienes).
- d. El **Juez** mantiene una **actitud pasiva**; ya que los actos de impulso de la ejecución, son llevados a cabo, sin intervención del magistrado.
- e. El **Juez** conserva básicamente la posibilidad de dictar la **sentencia** que resuelva las **excepciones** y la sentencia de **remate**; aunque la **DGI** -si no hubo oposición de excepciones- podrá pedir certificación para dejar expedita la **ejecución** del crédito reclamado, sus intereses y costas. A los efectos de las **medidas cautelares**, sólo pareciera resultar necesaria la intervención del **Juez** para el **desapoderamiento físico o allanamiento de domicilio**.

La situación antes expuesta, ha merecido la crítica de **constitucionalistas** y **tributaristas**. Sin embargo, los planteos concretos que se han efectuado a fin de obtener una declaración judicial de **inconstitucionalidad** han recibido **dispar acogida** según la **Cámara Federal** interviniente en la resolución de los recursos interpuestos; a nivel de los **Juzgados Federales de Primera Instancia**, la mayoría ha dictado fallos **rechazando** los planteos de inconstitucionalidad. El **15 de junio de 2010**, la **CSJN**, se ha pronunciado -en la causa "**AFIP c/ INTERCORP SRL s/Ejecución Fiscal**"- declarando la **inconstitucionalidad** del **inciso 5° del Artículo 18 de la Ley N° 25.239**, sustitutivo del **Artículo 92 Ley N° 11.683** (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones); con **cuatro (4) votos a favor y tres (3) en disidencia**. El **Máximo Tribunal** consideró que el régimen establecido por la referida reforma, en cuanto otorga a los funcionarios del organismo recaudador la potestad de **disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares**, es **inconstitucional**; por cuanto no se adecua a los **principios y garantías constitucionales de división de poderes, tutela judicial efectiva, defensa en juicio y derecho de propiedad**. No obstante ello, admitió la **validez** de las **medidas cautelares** que, al amparo de las disposiciones del **artículo 92 LPT**, los funcionarios del **Fisco Nacional** hayan dispuesto y trabado **hasta la fecha del fallo**; sin perjuicio que las mismas puedan ser **revisadas** por el Juez de la causa. Citó aquí el precedente "**Rosza**" en cuanto a que "*si bien una ley declarada inconstitucional no es ley*", constituye "*un hecho operativo cuyas consecuencias no pueden ser ignoradas*". Como consecuencia de ello, la **AFIP** dictó la **Disposición N° 250/10**, de fecha **05/07/10**, mediante la cual se introducen modificaciones a la **Disposición N° 276/08 (AFIP)**, sus modificatorias y complementaria. Adecuando el **procedimiento de traba y levantamiento de medidas cautelares**, a lo resuelto en el citado **fallo** de la **CSJN**, se instruye a los **agentes fiscales** a solicitar las **autorizaciones judiciales previas**. Respecto de las consecuencias que en la práctica podría generar el fallo; es opinión, que será menester procurar **celeridad** en la **intervención judicial**, tanto en la autorización para la **traba de medidas cautelares** como para su **inmediato levantamiento**. Ello, a fin de garantizar la adecuada **protección** de las **garantías constitucionales** de los administrados; sin afectar la **agilidad** de los procedimientos para la **percepción de los créditos fiscales** (que constituyen los **recursos** que el estado necesita para cumplir sus **funciones esenciales**: salud, seguridad, educación, asistencia social).

C) El CA permite al funcionario aduanero la adopción de una serie de medidas que permiten aludir a una "**ejecución administrativa**". Ello así por cuanto, el **artículo 1122 CA** establece que, si no se pagaren los **tributos y multas**, así como los importes que debieren ser **restituidos** al **Fisco** por pagos indebidos de **estímulo a la exportación**, con más la **actualización** y los **accesorios** que correspondieren, dentro del plazo de **quince (15) días** de quedar ejecutoriado el acto por el que se hubiere liquidado o fijado su importe o, en su caso, antes del vencimiento de la **espera** que se hubiere acordado para su pago, el administrador procederá a:

a) suspender el libramiento de la mercadería que se encontrare a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda;

b) **embargar** la mercadería que se hallare en jurisdicción aduanera a nombre, por cuenta o que fuere de propiedad de los deudores, garantes o responsables de la deuda, en cantidad suficiente para cubrir la misma con más sus accesorios;

c) **suspender en el registro** correspondiente al deudor, garante o responsable que estuviere inscripto en alguna de las matrículas cuyo control se encontrare a cargo del servicio aduanero.

Además, el **artículo 1124 CA** dispone que, si cumplidas las medidas dispuestas por el **artículo 1122 CA** no se hubiera efectuado el pago, el servicio aduanero dispondrá la **venta de la mercadería**, previa comunicación al interesado.

CAPITULO XI. EL PROCEDIMIENTO POR DELITOS: SIMILITUDES Y DIFERENCIAS

A) La competencia para entender en los **delitos** tipificados por la **Ley N° 24.769 (Ley Penal Tributaria y Previsional, en adelante LPTyP)** corresponde a la **Justicia Nacional en lo Penal Tributario**, en la Ciudad de Buenos Aires; y a la **Justicia Federal** en el resto del país. En lo que respecta a los **delitos aduaneros**, es competente la **Justicia Nacional en lo Penal Económico** en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y la **Justicia Federal**, en el interior del país.

B) En materia de **tributos**, en la LPTyP rige una **prejudicialidad atenuada**; pues para formular la **denuncia** se exige a la **DGI** haber efectuado una **determinación de oficio**, aunque no es necesario que la misma se encuentre **firme (artículo 18 LPTyP)**. Al respecto, cabe decir que existe opinión de la **doctrina** sobre los problemas que presenta esta norma; ya que podrían existir **pronunciamientos judiciales contradictorios** sobre la **existencia y/o sobre la cuantía de la deuda tributaria**. En **materia aduanera**, dado que el bien jurídico tutelado por el delito de contrabando es el **"ejercicio de las facultades de control por el Servicio Aduanero"**, no es necesaria la existencia de un requerimiento administrativo tributario.

C) La existencia de una **denuncia penal** no impide que la **DGI** continúe el trámite para la **determinación tributaria (artículo 20 LPTyP)**; y el responsable interponga todos los **recursos** a su alcance, hasta que pase en autoridad de **cosa juzgada**.

D) Respecto de las **sanciones administrativas**, en la LPTyP existe **prejudicialidad judicial** (ya que el **artículo 20 LPTyP** establece que *"...la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal"*); en el **CA** puede existir **concurso** entre **infracción y delito**, que son juzgadas de manera **independiente** cuando se trate de **concurso real** y de manera **única** si se trata de un **concurso ideal**.

E) Para la investigación y juzgamiento del **delito de contrabando**, su **tentativa y encubrimiento**, existe la denominada **"doble jurisdicción"**. Ello así, pues las **penas privativas de la libertad e inhabilitaciones** son aplicadas por la **Justicia**; y las **sanciones de comiso, multas e inhabilitación para el comercio exterior**, por la **DGA (artículo 1026 CA)**. Teniendo en cuenta, que el **CA** no establece orden de prelación para el dictado de los pronunciamientos judicial y administrativo -el **artículo 876 CA** sólo dice que las **sanciones** se aplican "además" de las **penas privativas de libertad**- podrían existir pronunciamientos contradictorios. Sin embargo, la aparente independencia entre jurisdicciones no es tal; así lo ha sostenido la **CSJN** en el fallo **"De la Rosa Vallejos, Ramón"**, del 10 de marzo de 1983. En el mencionado fallo, el Máximo Tribunal analiza la evolución legislativa y concluye que la **doble jurisdicción** tiene como premisa la **unidad de la materialidad del hecho** o bien la existencia de una **única conducta típica**. Ello, implica que el **Servicio Aduanero** carece de competencia para la determinación de la existencia material del delito aduanero (**materialidad del ilícito**) y para dilucidar la responsabilidad penal de sus autores o partícipes (**individualización de los responsables**); lo cual es competencia exclusiva

de la **sede judicial**. La **Aduana** debe **aguardar la decisión judicial** para que, en el supuesto de condena, pueda, recién entonces, aplicar las **sanciones** de carácter fiscal que establece el **artículo 876 CA**. Según lo antes expuesto, el **procedimiento** a seguir ha sido establecido jurisprudencialmente; siendo opinión, que cabría establecerlo expresamente en la normativa (de modo similar a la **LPTyP**).

F) Para interponer la denuncia por **contrabando** ante la **justicia**, se requiere que el **valor de las mercaderías** objeto del delito sea igual o superior a **cien mil pesos (\$ 100.000.-)**; o a **treinta mil pesos (\$30.000)**, cuando se trate de tabaco y sus derivados. En la **LPTyP**, según el delito imputado, también se requieren montos mínimos como condición de procedencia del delito (**condición objetiva de punibilidad**).

G) La **DGI** y la **DGA** están facultadas para asumir el carácter de **parte querellante** en las causas de índole **penal tributaria** y **penal aduanera** (**artículo 23 LPTyP; artículo 6 inciso 1) a) Decreto N° 618/97**). La **AFIP**, mediante la **Instrucción General N° 9/06 (AFIP)**, fijó las **pautas y procedimientos** para la presentación del organismo como parte querellante. Entre otros **supuestos**, dicha norma establece que se deberá asumir el carácter de querellante, cuando se esté frente a una investigación penal **relevante** en función de la **complejidad de la materia**, de su **notoriedad pública**, de la **gravedad institucional** implicada en el caso o lo **novedoso** de la cuestión que se trate.

CAPITULO XII. LEGISLACIÓN SUPLETORIA APLICABLE A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS, ANTE EL TFN Y ANTE LOS DEMÁS ÓRGANOS DE APELACIÓN

La **LNPA** se aplica supletoriamente a los **procedimientos administrativos** que se cumplen ante la **DGA** y la **DGI**. En los **procedimientos para las infracciones**, corresponde la aplicación supletoria de las disposiciones del **Código Procesal Penal de la Nación** (en adelante, **CPPN**). Existen distintas opiniones respecto de la aplicación supletoria del **CPPN** en el **ámbito aduanero** (el **CA** alude al "*Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal y los Tribunales de la Capital y Territorios Nacionales*"; ya que el **CPPN** es posterior). La aplicación supletoria del **CPCyCN** está prevista en la **LPT**, pero **no** en el **CA**; sin embargo, corresponde su aplicación supletoria en los **procedimientos aduaneros** atento lo establecido en el **Decreto N° 722/96** (que establece la aplicación de la **LNPA** y su **DR** en el ámbito de la administración pública nacional centralizada y descentralizada); el **artículo 1 LNPA**, y el **artículo 106 DR LNPA**. El **CPCyCN** y el **CPPN** se aplican supletoriamente en los procedimientos ante el **TFN** y la **Justicia Federal**.

CAPITULO XIII. CONCLUSIONES

Del análisis efectuado, se entiende que es viable propiciar la redacción de un "**Código Procesal Aduanero e Impositivo**". Ello así, por cuanto los distintos **procedimientos** que se desarrollan ante la **DGI** y la **DGA** presentan **similitudes**; y, las **diferencias** pueden ser compatibilizadas. Como se dijera, esto es relevante, no sólo para favorecer un mejor cumplimiento de las **funciones del Fisco**, sino también en resguardo de los **derechos de los administrados**.

BIBLIOGRAFÍA

1. **GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina**, *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores*, Depalma, Buenos Aires, 1986.
2. **GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C.**, *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, LexisNexis, Buenos Aires, 2005.
3. **GOMEZ, Teresa - FOLCO, Carlos M.**, *Procedimiento Tributario*, 6a. ed., La Ley, Buenos Aires, 2010.
4. **GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina**, *Derecho Tributario*, 3a. ed., t. II, LexisNexis, 2006.
5. **HADDAD, Jorge E.**, *Ley Penal Tributaria comentada*, 5ª. ed., LexisNexis, Buenos Aires, 2005.
6. **EDWARDS, Carlos Enrique**, *Régimen penal y procesal penal aduanero*, Editorial Astrea, marzo de 1995.
7. **GOZAINI, Osvaldo A.**, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación Comentado y Anotado*, 3a. ed., La Ley, Buenos Aires, 2009.
8. **HUTCHINSON, Tomás**, *Régimen de Procedimientos Administrativos, Revisado, ordenado y comentado*, 4a. ed., Astrea, Buenos Aires, 1998.
9. **BRODSKY, Mario-GONZALEZ, Alfredo M.**, *Responsabilidad Penal, Civil y Profesional del Contador Público*, 1a. ed., Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2006.
10. **GOTTIFREDI, Marcelo Antonio**, *Código Aduanero Comentado*, 3ª. ed., Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2007.
11. **ABARCA, Alfredo Ernesto**, *Procedimientos Aduaneros*, 2a. ed., Editorial Universidad, Buenos Aires, 1999.