



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** Expte. N° 34.491-A ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. (Sentencia)

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente N° **34.491-A**.

**El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:**

**I.** A fs. 17/24 ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. (en adelante “ACINDAR” o “apelante”) interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 1467/2002, dictada en la Actuación SIGEA N° 12043-187-2007 (y sus agregados), en cuanto rechaza el procedimiento de impugnación interpuesto y confirma los Cargos Nros. 1284/95, 1285/95, 1282/95, 1283/95, 1280/95, 1281/95, 1287/95, 1286/95, 1288/95, 1289/95, 1290/95, 1291/95, 1292/95, 1293/95, 1237/95, 1238/95, 1235/95, 1236/95, 1273/95, 1462/95, 1463/95, 1294/95, 1295/95, 1298/95, 1299/95, 1234/95, 1297/95, 1454/95, 1455/95, 1456/95, 1457/95, 1458/95, 1459/95, 1460/95 y 1461/95. Relata que el servicio aduanero formuló en el año 1995 numerosas liquidaciones suplementarias de tributos con el objeto de reclamar el pago de intereses moratorios debidos al supuesto pago extemporáneo de liquidaciones originarias. Explica que habitualmente abona los tributos que adeuda al fisco dentro de los plazos fijados por la normativa aduanera, y en el presente caso, canceló la deuda el último día hábil de que disponía para hacerlo. Resalta que todos los pagos fueron efectuados con cheques no sujetos a *clearing*, de acreditación en el día, ya fuera porque se pagaban con cheques del propio Banco Nación donde se realizaba el depósito o porque, siendo cheques de otras entidades bancarias, tenían su sede en el micro centro de la Ciudad de Buenos Aires, por lo que se encontraban vinculadas entre sí mediante acuerdos de acreditación inmediata de cheques conforme la normativa dictada por el Banco Central de la República Argentina. Insiste en que el Banco Nación debía acreditar los fondos el mismo día del pago. Cita jurisprudencia. Se refiere a la Comunicación “A” 15 del 16 de marzo de 1981, que reglamenta la creación y funcionamiento de las cámaras compensadoras de cheques y otros valores. En segundo lugar, argumenta que la indebida duración del procedimiento -el pago de los tributos ocurrió en 1990- afectó la garantía del debido proceso, por lo

que la acción fiscal debe declararse extinguida. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.** A fs. 35/38 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera conferido. Refiere a los antecedentes de la causa. Entiende que, habiéndose beneficiado la recurrente con un plazo de espera sin intereses para el pago de los tributos, la mora resulta automática. Se refiere a lo dispuesto por la Resolución ANA 3873/83 que reglamentaba el pago de tributos en operaciones de exportación en general. Concluye que cuando el depósito del importe de los tributos no se realice mediante dinero en efectivo o un cheque certificado, no se tomará como fecha de pago o efectivización a la del depósito, sino aquella de la correspondiente acreditación de los respectivos importes en la cuenta del comitente. Concluye entonces que los pagos resultan extemporáneos. Cita jurisprudencia que ampara su postura. Finalmente formula reserva del Caso Federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

**III.** A fs. 39 se abre el período probatorio, obrando la prueba producida a fs. 51/56. A fs. 77 se cierra el período probatorio A fs. 95 se elevan los autos a la Sala y se colocan los autos para alegar a fs. 99. A fs. 104/106 obra el alegato presentado por la actora y a fs. 107/111 alega el Fisco Nacional. A fs. 113 se pasan los autos a sentencia.

**IV.** La Actuación N° 12043-187-2007 se inicia con el **Cargo N° 1233/95** -correspondiente al P.E. N° 110/90- (cuya carpeta obra en sobre de fs. 2), formulado por los siguientes conceptos: Estadística y Derecho Adicional y el **Cargo N° 1234/95** -correspondiente al P.E. N° 111/90- (cuya carpeta obra en sobre de fs. 5), formulado por el concepto Derecho Adicional, Estadística y F.N.M.M.. A fs. ref. 13/16 vta. Acindar S.A. inicia procedimiento de impugnación y solicita la acumulación de los expedientes que indica por tratarse de asuntos conexos. A fs. ref. 24 se tiene por deducida la impugnación. A fs. ref. 27 mediante la Nota N° 18/02 (SE EFID) se solicita a la División Conciliaciones que certifique la fecha real de acreditación y discriminación por rubros de los pagos efectuados por la firma Acindar Industria Argentina de Aceros S.A. sobre los permisos de embarque que indica, que es contestado mediante Nota N° 6552/02 (DV CONC) de fs. ref. 173 y documentación obrante a fs. ref. 28/172 y 175/178. A fs. ref. 227/250 obra la Nota N° 093/04 (SE EFID) con informe de los cargos analizados. A fs. ref. 271, 273/274, 277/279 y 280/281 obra la prueba producida. A fs. ref. 286/288 obra el alegato de la actora. A fs. ref. 289 se ordena medida para mejor proveer. A fs. 313 se remiten las actuaciones a la División Control Ex Post de Exportación a efectos de que amplíe, rectifique o ratifique el informe técnico de su competencia, ratificado a fs. 316. A fs. 380/382 se presenta la firma actora y solicita se resuelva. A fs. 387/394vta. se dicta la Resolución DE PRLA N° 1467/2014, apelada en autos.

**V.** En primer lugar, corresponde referirse al planteo vinculado con la extinción de la acción del Fisco para el cobro de los cargos en concepto de tributos adeudados, como resultado del excesivo paso del tiempo y de la afectación de la garantía del debido proceso. En efecto, como bien lo manifiesta la apelante “[l]a duración de este procedimiento, y la inexistencia de motivos justificables para ello, evidencia el transcurso de 25 años para arribar a una resolución del litigio que agote la vía administrativa, y habilite el acceso a un tribunal independiente, un plazo que no es razonable para la solución del litigio. En estas circunstancias, cabe concluir que la administración ha incurrido en una demora administrativa excesiva que lesiona la garantía del debido proceso asegurado en los arts. 18 de la Constitución Nacional y 8.1 de la Convención

Americana de Derechos Humanos”.

En base a los argumentos presentados por Acindar, se impone señalar, en primer lugar, que el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional, disposición que otorga jerarquía constitucional a diversos instrumentos internacionales vinculados con la protección de los derechos humanos, obliga a tener en cuenta que el art. 8 inc. 1° del Pacto de San José de Costa Rica, referente a las garantías judiciales, prescribe no solo el derecho a ser oído, sino también el de ejercer tal derecho con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable. A su vez, el art. 25 del mismo tratado internacional, al consagrar la protección judicial, asegura la tutela judicial efectiva contra cualquier acto que viole los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional, la ley o la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, aun cuando tal incumplimiento sea cometido por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

Resulta, a su vez, importante remarcar que el derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones previas se manifiesta como un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional. En este sentido, la CSJN ha llegado a afirmar que “la garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal” (Fallos: 272:188; 300:1102; 332:1492 y 335:1126). En este mismo sentido, nuestro más Alto Tribunal sostuvo que las garantías que aseguran a todos los habitantes de la Nación la presunción de su inocencia y la inviolabilidad de su defensa en juicio y el debido proceso legal (arts. 5°, 18 y 33 de la Constitución Nacional) se integran por una rápida y eficaz decisión judicial (Fallos: 300:1102 y 335:1126). A su vez, remarcó que “el Estado con todos sus recursos y poder no tiene derecho a llevar a cabo esfuerzos repetidos para condenar a un individuo por un supuesto delito, sometiéndolo así a las molestias, gastos y sufrimientos, y obligándolo a vivir en continuo estado de ansiedad e inseguridad, y a aumentar también la posibilidad de que, aun siendo inocente, sea hallado culpable” (Fallos: 272:188 y 335:1126).

A lo mencionado hasta aquí, cabe agregar que el carácter administrativo del procedimiento sumarial no puede erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados. En efecto, la CSJN agregaría que “[...] en el estado de derecho, la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la [Convención Americana sobre Derechos Humanos] no se encuentra limitada al Poder Judicial, en el ejercicio eminente de tal función, sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales” (Fallos: 335:1126). En este sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante “Corte IDH”), cuya jurisprudencia puede servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales (Fallos: 318:514; 323:4130), llegaría a afirmar que “[...] [d]e conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo. Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un “juez o tribunal competente” para la “determinación de sus derechos”, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención Americana” (Corte IDH, caso

*Tribunal Constitucional vs. Perú*, sentencia del 31 de enero de 2001, párr. 71). Esta primera interpretación sería ampliada por el mismo Tribunal al manifestar que “[s]i bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal” (Corte IDH, caso *Tribunal Constitucional vs. Perú*, sentencia del 31 de enero de 2001, párr. 69; caso *Baena, Ricardo y otros vs. Panamá*, sentencia del 2 de febrero de 2001; y *Garantías judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos)*, Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987. Serie A No. 9, párr. 27).

De esta manera, el “plazo razonable” de duración del proceso al que se alude en el inciso 1º, del art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos constituye, entonces, una garantía exigible en toda clase de proceso, difiriéndose a los jueces la casuística determinación de si se ha configurado un retardo injustificado de la decisión (Fallos: 335:1126). Para ello, ante la ausencia de pautas temporales indicativas de esta duración razonable, la Corte IDH llegaría a aseverar que la noción del “plazo razonable”, detallada en el art. 8 inc. 1º de la Convención, no sería de sencilla definición para luego agregar que “[s]e pueden invocar para precisarlo los elementos que ha señalado la Corte Europea de Derechos Humanos en varios fallos en los cuales se analizó este concepto, pues este artículo de la Convención Americana es equivalente en lo esencial, al 6 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. De acuerdo con la Corte Europea, se deben tomar en cuenta tres elementos para determinar la razonabilidad del plazo en el cual se desarrolla el proceso: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del interesado; y c) la conducta de las autoridades judiciales” (Corte IDH, caso *Genie Lacayo vs. Nicaragua*, sentencia del 29 de enero de 1997, párr. 77; caso *López Álvarez v. Honduras*, sentencia del 1º de febrero de 2006, párr. 132) (nuestro subrayado). Como bien lo mencionara oportunamente nuestro más Alto Tribunal, “tales criterios resultan, sin duda, apropiados para apreciar la existencia de una dilación irrazonable, habida cuenta de lo indeterminado de la expresión empleada por la norma. En tal [entendimiento], cabe recordar lo expuesto por esta Corte en el sentido de que la garantía a obtener un pronunciamiento sin demoras indebidas no [podría] traducirse en un número fijo de días, meses o años (Fallos: 330:3640)” (Fallos: 335:1126).

**VI.** Al examinar lo actuado en sede administrativa en el *sub lite* sobre la base de los parámetros mencionados con anterioridad, se constata que, al iniciar el procedimiento de impugnación mediante su escrito del 12 de julio de 1995, ACINDAR solicitaría, entre otra medidas de prueba, que se libre oficio a los bancos intervinientes en cada caso con la finalidad de que informaran en qué fecha se habían debitado de la cuenta correspondiente los cheques con los cuales se habrían cancelado los tributos involucrados (a fs. 13/16 de las actuaciones n° 12043-187-2007). Frente a dicha presentación, el servicio aduanero se manifestaría a través de diferentes escritos que, en algunas ocasiones, representarían un comportamiento por demás confuso. En efecto, en una primera nota del 23 de julio de 1996, la entonces División de Fiscalizaciones afirmarían que “[a]tento al estado de autos, se [pospondría] su diligenciamiento debido al cúmulo de causas y falta de personal suficiente, quedando los mismos en reserva” (a fs. 23 *ibid.*). De esta manera, recién el 23 de febrero de 2000 (casi cinco años a posteriori de la presentación del escrito por

parte de ACINDAR), la División de Impugnaciones del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros tendría por deducida la impugnación correspondiente, haría lugar a la prueba documental ofrecida, postergaría el tratamiento de la prueba informativa, ordenaría el traslado de las actuaciones a la División Fiscalización y Valoración de Exportación con la finalidad de elaborar el “correspondiente Informe Técnico” y de determinar la procedencia de la prueba ofrecida, vinculada con el libramiento de los oficios pertinentes a los bancos involucrados (a fs. 24 *ibid.*). Sin embargo, la misma dependencia se manifestaría una vez más, el 19 de septiembre de 2001, para dejar constancia de que, en razón del “trasapeleo” de algunos expedientes físicos, la remisión de las actuaciones a la División mencionada se llevaría a cabo recién en esa oportunidad (a fs. 25 *ibid.*).

A partir del 1° de noviembre de 2002 y hasta el 9 de septiembre de 2003 tuvo lugar un intercambio de notas, entre la Sección Exportación de la División Fiscalización Documental y la División Conciliaciones, mediante las cuales la primera solicitaría a la segunda la certificación tanto de la fecha real de acreditación y discriminación por rubros de los pagos efectuados por la firma exportadora sobre los permisos de embarque involucrados (a fs. 27 *ibid.*), como de los pagos correspondientes al Derecho Adicional (a fs. 174 *ibid.*). Finalmente, la mencionada Sección Exportación emitiría el 25 de febrero de 2004, mediante la Nota N° 093/04 (SE EFID), el informe técnico a través del cual se explicarían las razones y los fundamentos jurídicos que habían llevado al servicio aduanero a calcular los cargos correspondientes. A su vez, se detallaría, por cada cargo involucrado, la fecha de libramiento de la mercadería, la fecha de vencimiento para el pago de los derechos correspondientes, la fecha en que este último fue efectivamente realizado por la empresa, las bases imponibles en dólares y pesos a tener en cuenta para su cálculo, el tipo de cambio considerado para efectuar la conversión, el derecho adicional y la tasa de estadística a abonar (a fs. 227/250 *ibid.*). En consonancia con lo que se había estipulado en el auto del 23 de febrero 2000 (a fs. 24 *ibid.*), luego de haber obtenido el informe técnico correspondiente, la División de Impugnaciones del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros decidiría, el 22 de julio de 2005 (diez años a posteriori de haberse iniciado en procedimiento de impugnación por parte de la firma exportadora), no hacer lugar a la producción de la prueba informativa “...por inconducente, superflua y dilatoria...” (a fs. 253 *ibid.*).

Luego de que el auto del 22 de julio de 2005 fuera oportunamente notificado, la apelante presentaría, el 11 de agosto del mismo año, el recurso de revocatoria correspondiente con la finalidad de que el servicio aduanero revea su posición con relación a su decisión de no hacer lugar a la producción de la prueba vinculada con el libramiento de los oficios solicitados (a fs. 259/260 *ibid.*). En efecto, según lo manifestado en su escrito, ACINDAR tenía como principal objetivo lograr probar, mediante la constatación, por parte de los bancos intervinientes, de la fecha en que se habían debitado los importes pertinentes, que los instrumentos de pago con los que la firma abonó los tributos correspondientes a los permisos de embarque involucrados en autos no estaban sujetos a compensación bancaria o *clearing*. Por otra parte, la firma agregaría que, “...al no hacer lugar a la prueba ofrecida, se estaría violando el derecho de defensa de [la apelante]” (*ibid.*). En respuesta al mencionado recurso, la División Impugnaciones, mediante el auto del 22 de agosto de 2005, haría finalmente lugar a lo solicitado (a fs. 261 *ibid.*). De esta manera, los oficios a los bancos involucrados (Banco Provincia de Buenos Aires, Banco Río de la Plata, Nuevo Banco de Santa Fe y Banco de la Nación Argentina) comenzarían a diligenciarse a partir del 7 de octubre de 2005, y las respuestas correspondientes sería incorporadas al expediente administrativo (ver fs.

264/181). Con posterioridad a haberse recibido la última respuesta, la División Impugnaciones, mediante el auto del 22 de marzo de 2006, tendría por agregadas las mencionadas contestaciones y pondría los autos para alegar por el plazo de seis días (a fs. 283 *ibid.*).

En su alegato del 12 de abril de 2006, ACINDAR remarcaría que, de las contestaciones de los oficios librados a los bancos intervinientes, había surgido que estos se encontraban imposibilitados de brindar la información solicitada debido principalmente a que toda la documentación relativa a las operaciones bancarias era preservada por el término de diez años, en virtud de lo dispuesto por el art. 846 del Código de Comercio y Reglamentaciones bancarias sobre depuración de archivos (a fs. 286/288 *ibid.*). Por este motivo, y con la finalidad de confirmar la posición de la firma, la apelante solicitaría, como medida para mejor proveer, que se libren los oficios correspondientes a las siguientes instituciones: al Banco Central de la República Argentina (en adelante “BCRA”), a la Asociación de Bancos de la Argentina (en adelante “ABA”) y a la Asociación de Bancos Públicos y Privados de la República Argentina (en adelante “ABAPRA”) (*ibid.*). Al hacerse lugar a la medida solicitada (a fs. 289 *ibid.*), ACINDAR acreditaría el diligenciamiento de los oficios correspondientes el 4 de octubre de 2006 (a fs. 291/294 *ibid.*). Finalmente, mediante el auto del 30 de mayo de 2007, la División Impugnaciones tendría por acreditado tanto los diligenciamientos pertinentes como el agregado de las correspondientes contestaciones e informaciones de las entidades. Por otra parte, dejaría constancia de la remisión de las actuaciones administrativas a la División Control Expost de Exportación con el objeto de que esta última, en caso de corresponder, “...amplíe, rectifique o ratifique el informe técnico de su competencia...” sobre la base de los nuevos elementos de prueba oportunamente aportados (a fs. 313 *ibid.*).

Recién el 15 de octubre de 2009, mediante las notas n° 179/09 y 1830/09, la División mencionada con anterioridad se manifestaría resaltando la necesidad de que “...la posición de la mercadería exportada y que fuera motivo de controversia en el caso de marras se refiere a un capítulo cuya incumbencia corresponde en el nuevo ordenamiento organizacional al Ramo 5[,] y es en esa inteligencia que corresponde a ese Ramo la producción del mencionado informe” (a fs. 314/315 *ibid.*). Consecuentemente, al solo efecto de “...ampliar, ratificar o rectificar los cargos formulados a la exportadora [...] teniendo en cuenta la nueva prueba aportada...”, las actuaciones administrativas serían trasladadas del Ramo 6 al Ramo 5 de la División Control Expost de Exportación (*ibid.*). Nuevamente, luego de haber transcurrido dos años más, el citado Ramo 5 se expediría, mediante la nota n° 128/2011 del 12 de septiembre de 2011, a favor de la ratificación del informe técnico correspondiente (a fs. 316 *ibid.*). Por otra parte, mediante la nota n° 33/2012 (DV IMPU) del 9 de mayo de 2012, la División Impugnaciones del Dpto. Procedimientos Legales Aduaneros remitiría las impresiones de pantalla del Sistema SIGEA a la División Control Expost de Exportación con la finalidad de contar con la posibilidad de agregar la totalidad de la documentación aduanera requerida y así encontrarse en condiciones de dictar la resolución correspondiente de manera correcta (a fs. 317/374 *ibid.*). Finalmente, mediante la Resolución DE PRLA n° 1467 del 1° abril de 2014 (siete años *a posteriori* de que la División Impugnaciones remitiera las actuaciones administrativas a la División Control Expost de Exportación con el objeto de que esta última, en caso de corresponder, “...amplíe, rectifique o ratifique el informe técnico de su competencia...” sobre la base de los nuevos elementos de prueba oportunamente aportados), el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros rechazaría el procedimiento de impugnación oportunamente iniciado por la apelante, y confirmaría los cargos involucrados (a fs. 387/394 *ibid.*).

De la descripción de lo actuado en instancia administrativa, se pueden remarcar las siguientes observaciones: *a*) en lo que respecta a las características del *sub examine*, corresponde destacar que no se trataba de un asunto cuya complejidad pueda llegar a implicar que el servicio aduanero haya desarrollado su actividad procesal, previo a la resolución definitiva, durante un plazo aproximado de veinticuatro años. En efecto, en el presente caso solo se había puesto en discusión la procedencia o no de cincuenta cargos estipulados por la Aduana por haberte supuestamente pagado más allá del plazo estipulado para el ingreso de los derechos correspondientes a ciertas operaciones de exportación efectuadas durante la década del noventa. Por otra parte, como tuvimos oportunidad de observar a través del escrito mediante el cual se iniciaría el procedimiento de impugnación, las medidas de prueba oportunamente solicitadas por la parte apelante no llegaban a afectar, de manera alguna, el normal desenvolvimiento del procedimiento administrativo; *b*) en cuanto a la actividad procesal del interesado, vale recordar que ACINDAR terminaría por diligenciar los oficios pertinentes a las entidades bancarias y demás instituciones involucradas dentro de los plazos estipulados por la autoridad administrativa. A su vez, corresponde subrayar que, con posterioridad al auto del 30 de mayo de 2007, ACINDAR no solo solicitaría dos pronto despacho (uno del 24 de noviembre de 2009 (a fs. 1 de las actuaciones n° 13289-31792-2009) y el segundo del 17 de octubre de 2011 (a fs. 1 de las actuaciones n° 12043-187-2007/1)), sino que también demandaría, a través de su escrito del 13 de marzo de 2014, una pronta resolución por parte de la autoridad administrativa (a fs. 380/382 vta. de las actuaciones n° 12043-187-2007). Como tuvimos oportunidad de observar a través de la descripción precedente, esta última terminaría por expedirse el 1° de abril del mismo año; *c*) Finalmente, con relación a la conducta desarrollada por la autoridad administrativa, resulta pertinente destacar que los plazos empleados por aquella en tres de las diferentes etapas del procedimiento ante dicha instancia no se condicen con el principio de razonabilidad. En efecto, por las características de la causa que tuvimos oportunidad de examinar en el apartado *a*) de estas consideraciones, no se presenta como equitativo que la autoridad aduanera se haya tomado cinco años para simplemente dictar el auto mediante el cual se pretendía tener por deducida la impugnación oportunamente presentada por ACINDAR. Tampoco parece razonable que la misma autoridad haya aguardado diez años, desde el inicio del procedimiento de impugnación, para no hacer lugar a la producción de la prueba informativa. Por última, resulta particularmente irrazonable que, luego de haberse cerrado el período de prueba y de haberse presentado el alegato correspondiente, la autoridad administrativa haya demorado otros siete años para dictar una resolución definitiva. Consecuentemente, de lo expuesto hasta aquí cabe concluir que, en el *sub examine*, tuvo lugar una irrazonable dilación del procedimiento administrativo y que, como resultado de ello, el comportamiento de la autoridad administrativa resultó incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la Constitución Nacional y por el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

**VII.** Sobre la base de lo resuelto en el considerando precedente, se torna innecesario adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Revocar la Resolución DE PRLA N° 1467, dictada por el Sr. Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 1° de abril de 2014.

2) Costas a la vencida.

## **La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

**I.-** Que por economía procesal, doy aquí por reproducido el relato de los hechos de los Considerandos I a IV del voto que antecede. Discrepo en cuanto a lo resuelto sobre el planteo de la accionante sobre la extinción de la acción del Fisco para el cobro de los cargos por tributos adeudados, en cuanto se invoca el excesivo paso del tiempo y por ende la afectación de la garantía del debido proceso. Al respecto, interpreto que al haberse impugnado esos cargos -lo cual suspendió el curso de la prescripción de la acción, hasta tanto “recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión” (art. 805, inc. a), del C.A.), (conforme lo dispuesto en los arts. 803, 804 y 805, inc. a), del C.A.), en este caso no se ha producido la extinción planteada.

Asimismo, tal como lo ha sostenido numerosa Jurisprudencia del Tribunal, existe ante esta instancia la posibilidad de subsanar cualquier eventual irregularidad acaecida en el sub examine. Es también doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que cuando la hipotética restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto existe la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos 205:549, entre otros).

A dichos fundamentos se suma la jurisprudencia de esta Sala, in re “Ronalb S.R.L. c/ DGA s/Apelación”, sentencia del 30 de agosto de 2023 -que se encuentra firme-, en la cual se decidió desestimar el planteo de la actora en relación a la garantía del plazo razonable, señalándose que “...si bien es cierto que la exigencia de un plazo razonable es exigible a la autoridad administrativa para que esta ejerza sus potestades, también lo es que no puede sostenerse su violación por el mero cotejo del paso del tiempo, ya que siempre será necesario que el responsable demuestre acabadamente que el procedimiento administrativo se vio prolongado sin razón que lo justifique” En atención a lo expuesto, se interpretó que no correspondía hacer lugar al planteo, razonamiento que comparto.

A mayor abundamiento, en otras causas decididas por otras Salas de este Órgano jurisdiccional que me honra integrar, se ha decidido la aplicación de la teoría del “plazo razonable” respecto a la multa (sanción penal) pero no a los aspectos tributarios, los cuales constituyen en este caso particular el único objeto del recurso. Al respecto, se puede observar en el F 4 a fojas 1 del expediente que sólo se cuestionan “Impuestos” y “Accesorios”.

Por ejemplo, aun cuando en el ámbito penal se decidiera atender el reclamo en tal sentido, no se ha resuelto del mismo modo en los aspectos tributarios. Al respecto, coincido con la interpretación desplegada en la causa resuelta por la Sala F “Manufactura de Fibras Sintéticas S.A. c/ DGA s/Apelación”, sentencia del 02 de diciembre de 2013, que también se encuentra firme. Allí se ha expresado (Considerando X) “...la conclusión extintiva en cuando a la multa impuesta en la especie no alcanza al aspecto tributario, por cuanto su aplicación sólo se refiere a la responsabilidad infraccional, no existiendo una disposición semejante en lo atinente a la responsabilidad tributaria (confr, TFN, Sala F, in re ‘Scania Argentina S.A.’, Expte. Nro 20.402-A del 20/4/2012)”.

El Voto del Dr. Garbarino (Considerando X “in fine”) que comento, sustentó la opinión mayoritaria, respecto a las consecuencias tributarias no infraccionales –por ejemplo “la limitación de intereses



resarcitorios y/o punitivos...”- relativas a los procesos tributarios de naturaleza pecuniaria. Allí, se aclara expresamente -en lo relativo a aplicar dicha doctrina del plazo razonable a los gravámenes- “que este Tribunal no goza de facultades” por el principio de indisponibilidad del crédito fiscal. Coincidió con esta interpretación.

Como corolario de estas premisas, entiendo también que en nuestro carácter de Tribunal Administrativo que analiza el proceso, existe la exigencia de decidir de acuerdo con la verdad objetiva de los hechos sometidos a nuestra consideración, y no según el alcance y significación que le atribuyan las partes (art. 1143 del C.A.).

Se sigue de todo ello, a la luz de la normativa, la doctrina y la jurisprudencia reseñadas, que en el proceso contencioso tributario debe prevalecer la voluntad de la ley, cuando está en juego –como en el caso particular que hoy nos ocupa- el principio de la legalidad tributaria.

Por todo lo anterior, se concluye que corresponde rechazar el argumento de la actora en relación a que corresponda en este recurso declarar extinguida la acción fiscal; y así lo voto.

**II.-** En consecuencia, procede en este punto analizar el fondo del tema en debate. Al respecto, en resumen, la aquí accionante realizó operaciones de exportación, documentadas mediante los Permisos de Embarque que se detallan en el cuadro Anexo (que se acompaña como archivo embebido). El servicio aduanero formuló los Cargos impugnados y confirmados por la resolución aquí apelada, por considerar que la firma actora abonó los tributos correspondientes fuera del plazo de espera (de 8 días establecido por el art. 54 inc. a del Decreto 1001/82 en algunas operaciones y de 2 días previsto luego por el Decreto 435/90, para otras). A su vez, la actora considera que abonó los tributos en término (el último día hábil de que disponía para hacerlo) a través de cheques no sujetos a clearing, de acreditación en el día, y afirma que los fondos se debitaron de su cuenta el mismo día del pago, no siendo su responsabilidad si el Banco Nación no acreditó los fondos para el pago el mismo día como correspondía.

Corresponde –concretamente- resolver si debe tomarse como fecha de pago de los tributos el día de acreditación de los cheques presentados y depositados al efecto, como sostiene la Aduana; o si, por el contrario, como afirma la actora, debe tomarse la fecha de presentación y depósito de los cheques en la Sucursal del Banco Nación de la Aduana – sita en la calle Azopardo 350, planta baja-.

Conforme surge de las actuaciones administrativas, la actora abonó los tributos mediante cheques librados por el Banco Río de la Plata, Banco de Santa Fe y Banco de la Nación Argentina (con los cuales operaba), que fueron presentados en el Banco de la Nación Argentina Sucursal Aduana y recibidos con sello “CONDICIONAL 24 HS.” (ver Boletas de depósito que se observan en las actuaciones administrativas, en las fojas indicadas en el cuadro Anexo). No se encuentra controvertido en estos autos que los cheques **no** eran “certificados”.

Los instrumentos de pago fueron acreditados en la cuenta de la Aduana del Banco Nación, recién 24 horas después de su imposición o presentación para el pago (ver constancias obrantes a fs. ref. 28/172 y 175/178 de las act. Adm.).

Por ello, queda claro que el servicio aduanero recién tuvo por asentados los pagos en fechas posteriores al

vencimiento del plazo de espera.

Ante este hecho, cabe recordar lo establecido en el Anexo I, punto 4.2 de la **Resol. 3873/83** (que reglamentaba el pago de tributos en operaciones de exportación en general): “Cuando el pago de los tributos y accesorios se efectuara con cheques **no certificados**, sujetos a “clearing”, los exportadores deberán prever que la respectiva acreditación se concrete dentro del plazo acordado, caso contrario surgirá la obligación de abonar los accesorios previstos en el punto 3, precedente...”. (el resaltado me pertenece).

En sentido contrario, la norma citada disponía que, en el caso de que el pago se efectúe con cheque certificado, se tomará como fecha de efectivización a la consignada por el Banco de la Nación en la Boleta de Depósito (Form. OM-669 B).

A la luz de lo expuesto, se deduce que la regla general es que la fecha del pago es la misma fecha del depósito **sólo** cuando el mismo se realice en dinero en efectivo. Y la excepción -que le dá igual efecto al pago- es **únicamente** cuando el depósito se efectúe mediante un cheque certificado.

A “contrario sensu”, cuando el depósito no se realice mediante un depósito en efectivo ni un cheque certificado y se efectúe con un cheque común no certificado y sujeto a clearing, no se tomará -en principio- como fecha de pago a la del depósito, sino a la de la acreditación.

En las operaciones cuestionadas en este caso concreto, el plazo de espera otorgado para la cancelación de los tributos vencía 1 (un) día antes de la acreditación de los pagos. Por ello, en nuestro criterio resulta indiscutible que la mora se produjo automáticamente, al vencimiento del plazo de espera. A partir de ese momento comenzó -para la exportadora-, la obligación de abonar accesorios, a fin de que el pago sea íntegro y pueda producir efecto liberatorio.

Asimismo, corresponde recordar que mediante la Circular Cámaras Compensadoras -CAMCO 1- (Comunicación “A” 15), vigente al momento de estos pagos (agregada a las actuaciones administrativas en sobre a fs. 297 en la contestación de oficio de ABA -Asociación de Bancos de la Argentina), en relación a los documentos -cheques- Canje de 24 horas, con intervención de la Cámara Compensadora de la Capital Federal -como los cheques aquí involucrados- se establece que “...Los valores que se presentan al canje ... son acreditados y debitados en las cuentas de los clientes con la misma fecha de los depósitos”. Es decir, de acuerdo a lo analizado, la correspondiente acreditación de los mismos debía efectuarse en la misma fecha de su imposición o depósito.

A pesar de ello, se observa que no se logró demostrar fehacientemente la fecha en que los montos depositados fueron debitados de las respectivas cuentas de la actora (ver constancias de fs. 287, 293/295 y 296/297 de las act. Adm.), por lo cual no existe certeza ninguna sobre ese punto. Sí pudo comprobarse, de la documentación agregada a fs. 28/172 y 175/178, las fechas en que efectivamente fueron efectivamente acreditados los montos depositados.

Como correlato de la síntesis que antecede, y según el informe emitido por la División Fiscalización Documental mediante Nota N° 093/04 (SE EFID) de fs. 227/250 de las actuaciones administrativas, la mora de la actora -de un día en el pago de los tributos-, dio origen a la liquidación de intereses y a la formulación de los cargos apelados, tal como fuera acreditada.

Por dicho fundamento, no advierto otra posibilidad que aplicar el art. 794 del Código Aduanero, cuando expresa “vencido el plazo cierto de espera que se hubiera concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado en dicho plazo....”.

Máxime porque al momento de la presentación de los permisos de embarque, se encontraba vigente la Resolución N° 3873/83 (RGEXTIE), que también disponía -respecto de la falta de pago o pago fuera de término- :... “La falta de pago, total o parcial, de tributos y accesorios al vencimiento del plazo determinado en la presente hará surgir, sin más trámite, la obligación de abonar, juntamente con aquellos, los intereses resarcitorios más la actualización, si correspondiera (art.794 del C.A.)”

Se entiende que los razonamientos de la resolución aduanera deben prevalecer, en virtud de lo dispuesto en el art. 788 del C.A., ya que es justamente el servicio aduanero el organismo competente para determinar las modalidades y efectos del pago en su propia sede. La normativa otorga -a quien paga- la opción de asegurar “ab initio” la fecha de pago, utilizando el cheque certificado. En caso de elegir no hacerlo, debe entonces someterse a la fecha -variable- de acreditación efectiva del depósito.

Los pedidos de informe solicitados en la actuación aduanera (conf. 287, 293/295 y 296/297) no han sido contestados, por no existir a esa fecha la pertinente documentación. Pero surge claramente de las actuaciones administrativas que las boletas de depósito obrantes en las carpetas de los P.E. poseen el sello del depósito de los cheques junto con el sello visible con la inscripción de “**CONDICIONAL 24 HS**”.

Por el contrario, no surge de ningún indicio en esta causa, que la actora hubiera optado por utilizar cheques certificados para efectuar los pagos respectivos; sino que depositó cheques cuya acreditación era evidentemente condicional – 24 horas-. Como consecuencia lógica de su actividad, la acreditación resultó posterior -en un día- a la fecha de vencimiento del plazo para el pago de los tributos.

Es así que surgió para la exportadora, desde ese momento, la obligación de abonar accesorios a fin de que el pago fuera íntegro y pudiera producir efectos liberatorios.

En virtud de todo lo expuesto, no se advierten razones fundadas más que para confirmar parcialmente el decisorio aduanero cuestionado.

**III.-** Sentado lo anterior, por otra parte, sí cabe hacer lugar a lo peticionado por la recurrente con respecto al Cargo N° 1238/95 (relacionado con el P.E. N° 0131-3/90), cuya fecha de vencimiento del plazo de espera ocurrió el 03/04/1990 (y no el 02/04/1990, por conmemorarse el día del Veterano y de los Caídos en la Guerra de Malvinas, feriado nacional). Por tal fundamento, en este aspecto concreto corresponde revocar la resolución apelada, en relación al cargo señalado.

**IV.-** En atención a lo expuesto, corresponde confirmar los Cargos Nros. 1284/95, 1285/95, 1282/95, 1283/95, 1280/95, 1281/95, 1287/95, 1286/95, 1288/95, 1289/95, 1290/95, 1291/95, 1292/95, 1293/95, 1237/95, 1235/95, 1236/95, 1273/95, 1462/95, 1463/95, 1294/95, 1295/95, 1298/95, 1299/95, 1234/95, 1297/95, 1454/95, 1455/95, 1456/95, 1457/95, 1458/95, 1459/95, 1460/95 y 1461/95 y revocar el Cargo N° 1238/95.

**V.-** Con respecto a las costas del pleito, en atención al principio objetivo de la derrota, deben ser impuestas

las partes, según sus respectivos vencimientos.

Que por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 1467/2002 y en consecuencia, los Cargos Nros. 1284/95, 1285/95, 1282/95, 1283/95, 1280/95, 1281/95, 1287/95, 1286/95, 1288/95, 1289/95, 1290/95, 1291/95, 1292/95, 1293/95, 1237/95, 1235/95, 1236/95, 1273/95, 1462/95, 1463/95, 1294/95, 1295/95, 1298/95, 1299/95, 1234/95, 1297/95, 1454/95, 1455/95, 1456/95, 1457/95, 1458/95, 1459/95, 1460/95 y 1461/95; con costas a la parte actora.

2) Revocar el Cargo N° 1238/95 atento lo dispuesto en el Considerando IV.- del presente. Con costas a la DGA, que en este aspecto resulta vencida.

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 1467/2002 y en consecuencia, los Cargos Nros. 1284/95, 1285/95, 1282/95, 1283/95, 1280/95, 1281/95, 1287/95, 1286/95, 1288/95, 1289/95, 1290/95, 1291/95, 1292/95, 1293/95, 1237/95, 1235/95, 1236/95, 1273/95, 1462/95, 1463/95, 1294/95, 1295/95, 1298/95, 1299/95, 1234/95, 1297/95, 1454/95, 1455/95, 1456/95, 1457/95, 1458/95, 1459/95, 1460/95 y 1461/95; con costas a la parte actora.

2) Revocar el Cargo N° 1238/95 atento lo dispuesto en el Considerando IV.- del presente. Con costas a la DGA, que en este aspecto resulta vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

(Cuadro Anexo agregado como archivo embebido)

