

## ACTO ADMINISTRATIVO

### Validez y eficacia del acto administrativo

Buenos Aires, 12 de septiembre de 1995

Y VISTOS: CONSIDERANDO:

I.- Apela el actor (ver fs. 102 y 833, sustentando su recurso por memorial de fs. 845/52, replicado a fs. 858/60) los pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 93/101 que le rechazó las excepciones de nulidad y prescripción que opusiera y fs. 809/828 -que confirmó parcialmente el fallo aduanero N° 818/815, tanto en cuanto a la multa que por él se le aplicara en los términos del Artículo 954 inciso a) del Código Aduanero, como respecto de la diferencia de derechos que se le reclamara, modificándolo respecto de sus montos, disponiendo que ambos importes se liquidaran sobre la base de que el reajuste de valor que correspondía aplicar era del 10% del valor FOB-, haciéndolo también el demandado sólo respecto del segundo de dichos decisorios (confr. fs. 831), expresando agravios a fs. 835/38, contestados a fs. 854/55.

II.- Por razones de método, corresponde analizar en primer término la crítica que la actora efectúa en lo concerniente al rechazo de la defensa de prescripción que opusiera.

---

(Jurisprudencia anotada)

*Por Eduardo Mertehikian*

La precedente sentencia de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, recaída en la causa "*Frávega S.A. s/Rec. de apelación -TFN 5733-A*" con fecha 12 de septiembre de 1995, incursiona en una de las tantas cuestiones que tiene absolutamente dividida a la doctrina administrativa nacional y extranjera. (1) La pregunta que cabe responder es:

1. Un muy interesante resumen de las posturas es la que han llevado a cabo **David Halperin** y **Beltrán Gambier** en su libro "*La notificación en el procedimiento administrativo*", Buenos Aires, 1988, págs. 6/9 con especial mención al contenido de las Notas 17 y 18. Igualmente, puede verse en el Considerando II, punto 6, apartado b) del decisorio comentado.

1. Al respecto cabe poner de relieve que no se encuentra cuestionado que la totalidad de los 70 despachos involucrados en la causa a través de los acumulados Expedientes Nros. 600.250/85 -que hizo cabeza-, 600.675/85 y 601.595/85, fueron registrados durante el curso del año 1980, momento al cual, en lo concerniente a la prescripción de la acción del fisco, tanto para exigir el pago de tributos como para aplicar multas, resultaba aplicable el Artículo 122 de la Ley de Aduana -que establecía su plazo en 5 años, aclarando que él comenzaba a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se cometió la infracción-, mientras que en lo atinente a la suspensión e interrupción de su curso -según lo dispuesto por el Artículo 8º del Decreto Ley N° 6.692/63- regía lo dispuesto en los Artículos 62 a 65 de la Ley N° 11.683 -t.o. 1960- (ver actualmente, Artículos 68, 69 y 70).

2. Conforme a ello, la prescripción en el caso de autos dio inicio el 1º de enero de 1981 y, de no mediar causal suspensiva o interruptiva alguna en el interín, hubiera operado el 1º de enero de 1986.

3. La recurrente, en apretada síntesis, sostuvo que en el caso la prescripción debe tenerse por operada el 31/12/85 por no haber mediado causal suspensiva o interruptiva de su curso, habida cuenta que el fallo aduanero -que le impuso la multa y le formuló cargo por derechos diferenciales- (fs. 154/158 del sumario), si bien fue dictado el 30/12/85, sólo le fue notificado el 26/5/86 -extremo aceptado por el Tribunal Fiscal y no discutido por las partes-, careciendo hasta entonces de

efectos jurídicos de conformidad a lo establecido en el Artículo 11 de la Ley N° 19.549.

4. El Tribunal Fiscal, si bien analizó la defensa de prescripción en su único considerando (el VI) de la resolución de fs. 93/101, advirtió en el primer párrafo de él que consideraría por separado la atinente a la acción para aplicar sanciones -a la que dedicó los párrafos siguientes hasta el último de la foja 100- de la concerniente a la acción para exigir tributos, la que trató a partir del primer párrafo de la foja 100va.

En cuanto a la prescripción de la acción represiva aduanera, si bien aceptó que el caso se regía por el Artículo 122 de la ley de aduanas (t.o. 1962) -vigente al momento de los hechos-, en su consecuencia, que ella se inició el 1/1/81 y operaba el 1/1/86, consideró que el fallo condenatorio por sí sólo, sin necesidad de ser integrado con su notificación, tuvo entidad suspensiva de su curso, habida cuenta que el Artículo 68 inciso b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1978), aplicable en virtud de lo dispuesto en el Artículo 8º del Decreto N° 6.692/63, al fijar tal efecto aludía claramente a la fecha de "la resolución condenatoria" y no a la de "su notificación".

Respecto a la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos, valorando la procedencia -por ausencia de connotaciones penales- de la aplicación inmediata de las normas contenidas en el Código Aduanero que entró en vigencia en el interín, tras señalar que la situación no había variado ni en lo atinente al plazo quinquenal (mantenido en su Artículo 803) ni en lo concerniente a la fecha de inicio de su cómputo

¿la publicidad, es un requisito de *validez* del acto administrativo, integrativo del elemento *forma*, o por el contrario, es simplemente un requisito tendiente a que el mismo adquiera eficacia? Más aún, ¿cuál es la verdadera naturaleza del acto de notificación en el procedimiento administrativo?

La cuestión desde ya no es ociosa, como certeramente lo advierte el decisorio, porque en ella se encuentra expresamente involucrada la necesidad de asignar mayor jerarquía a la protección de las garantías del particular que surgen del sistema de publicidad de los actos administrativos. (2)

De otra parte y como bien lo ponen de relieve **Halperín y Gambier**, la discusión doctrinal establecida en torno a este aspecto posee gran importancia práctica, a poco que uno se detenga en el análisis del supuesto de que la competencia administrativa atribuida deba ejercerse en un tiempo dado (vgr. las leyes de prescindibilidad; la facultad para rescindir los contratos administrativos

celebrados por el sector público nacional que se encontraba contenida en el Artículo 48 de la Ley N° 23.696, etc.) puesto que si la notificación del acto administrativo integra el elemento forma, es indudable que el acto debe ser dictado y comunicado dentro del término de vigencia temporal de la competencia, en tanto que si adoptamos la postura contraria el acto debe ser dictado dentro del plazo fijado y puede ser notificado con posterioridad a su vencimiento. (3)

Si bien los tres jueces coinciden en la trascendencia que posee la notificación de los actos administrativos y en lo sustancial que el fallo decide (esto es, el cómputo de la prescripción de la acción dirigida al cobro de las multas y tributos que el fisco persigue en la causa), los jueces Buján y Licht parecen inclinarse por el criterio de que la Ley N° 19.549, en su Artículo 11, asumió la segunda de las posiciones arriba resumidas. En cambio, el juez Coviello, con sustento en los Artículos 7º, inciso d), 9 inciso b), y 14 inciso b, última parte, de la citada ley, participa del pensamiento contrario, según el cual la notificación integra el elemento forma del acto administrativo.

2. Conf. **Cassagne, Juan Carlos** en el Prólogo del libro de **Halperín, David Andrés y Gambier, Beltrán**, "La Notificación en el Procedimiento Administrativo", Edic. Depalma, Buenos Aires, 1989, pág. XI.

3. "ob. cit."

(Artículo 804), advirtió que rigiendo el nuevo régimen se dieron sucesivamente las causales suspensivas del Artículo 805 inciso a) (apertura del sumario) e interruptiva del Artículo 806 inciso a), y nuevamente suspensiva del Artículo 805 inciso c), por lo que concluyó que ni al 1/1/86 ni a la fecha de su pronunciamiento había operado la prescripción de esta acción.

5. La actora en su recurso sólo se queja respecto del rechazo de la prescripción de la acción penal -si así no se lo entendiera, correspondería declararlo desierto en lo relativo a la desestimación de la prescripción de la acción fiscal, habida cuenta la total ausencia de crítica concreta y razonada de los fundamentos en que el Tribunal a quo sustentó su decisión en ese punto-, sosteniendo que la resolución condenatoria para tener efectos suspensivos del curso de la prescripción debe ser notificada al interesado, ya que la notificación es requisito de eficacia de los actos administrativos, advirtiendo por otro lado que al desconocerse la aplicación de dicho principio básico se acuerda a la Aduana "un manejo discrecional *sine die*" de los plazos de prescripción".

6.- La queja debe ser admitida, habida cuenta que:

a) La notificación de los actos administrativos tiene trascendental importancia en el procedimiento administrativo (García de Enterría, E. - Fernández, T. R., Curso de derecho administrativo, t. 1, p. 541), dado que resulta fundamental para preservar la seguridad jurídica (confr. Entrena Cuesta, R.,

Curso de derecho administrativo, Madrid, 1981, 7a. ed., vol. 1, p. 212), constituyéndose como un deber de información impuesto como carga a la administración en garantía de los derechos de los particulares (Garrido Falla, F., Régimen de impugnación de los actos administrativos, ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1956, págs. 275 y ss.), vinculándose así su régimen con la garantía de la defensa en juicio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de la buena fe (González Pérez, J., Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativo, Madrid, 1977, pág. 582).

b) Ante la discusión doctrinaria habida entre quienes interpretan que la publicidad es un requisito relativo a la eficacia del acto administrativo y quienes entienden que debe ser considerada dentro del elemento forma de él -tesis que lleva a supeditar a la notificación no sólo la eficacia, sino la validez misma del acto- (confr. Cassagne Juan Carlos "Derecho Administrativo" 4ta. ed., Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994, T. II, págs. 143 y 144; Comadira, Julio Rodolfo "Acto Administrativo Municipal", Edit. Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 46; Halperín, D -Gambier, Beltrán, "La notificación en el procedimiento administrativo", Depalma, 1989, págs. 6 y ss.), *el legislador nacional, a través del Artículo 11 de la Ley N° 19.549*-que estableció que "para que el acto administrativo de alcance particular adquiera eficacia debe ser objeto de notificación al interesado..."-, *parece haber optado por la primera de las soluciones.*

Cabe citar aquí, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el conocido caso "*Cima, María Cristina c/Télam S.A. s/despido*" del 28 de junio de 1977 (4) se inclinó por sostener la que entre nosotros parece ser la postura mayoritaria, al resolver que "*...la falta de notificación dentro del término vigente de la ley no hace a la validez del acto sino a su eficacia (Fallos: 291:591); de modo que habiéndose expedido en término la demandada acerca de la prescindibilidad de la actora, la circunstancia de que ésta fuera notificada con fecha 4 de enero de 1975, no anula el acto respectivo, que sólo será eficaz, con pleno alcance de sus efectos, a partir de esta última fecha, tal como lo ha resuelto el tribunal a quo*". (Cfr. considerando 6º) (5)

Por cierto que la cuestión excede en mucho el limitado ámbito de este análisis y merece un tratamiento más profuso, ya que el presente sólo se encuentra destinado a poner de relieve la permanente vigencia del contenido del decisorio objeto

de estudio. Por otra parte y según sabemos, la cuestión está siendo tratada actualmente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. No obstante ello, este trabajo carecería de autenticidad si no dijera que la postura que entre nosotros parece ser minoritaria es la que, sin embargo, más nos conviene. Ello, además, por la grave afectación de los derechos de los particulares que en ciertas situaciones podría aparejar la postura contraria. No se me oculta que ha sido de práctica el dictado de resoluciones decretando prescindibilidades al culminar el término de vigencia de las normas habilitantes (confr. la reseña de los antecedentes del caso "Cima"), que fueron notificadas con posterioridad a dicha vigencia, aun cuando lo hayan sido dentro del plazo establecido por el Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto N° 1.759/72 (texto 1991). Por otro lado, piénsese en la hipótesis -no poco frecuente- de un cambio en el derecho objetivo que haga variar la situación del destinatario del acto o la competencia del emisor del mismo, en el lapso que media entre su dictado y la notificación al destinatario o administrado (vgr. un decreto del intendente de un municipio que dicta un acto adjudicando un contrato y antes de ser

4. "Fallos", 298:172 y ss.

5. En el caso se trataba de una prescindibilidad dictada con fecha 30/12/1974 al amparo de la Ley N° 20.713, cuyo plazo de vigencia caducaba el 31/12/1974, y fue notificada al agente el 4/1/1975.

c) Aun conforme a esta postura, cuando la administración debe emitir un acto en determinado plazo, si bien la notificación posterior no invalida el acto dictado en término, éste no produce efectos jurídicos -es decir, carece de eficacia-, sino hasta que se concrete la comunicación al interesado.

d) Estos principios generales -salvo norma especial que disponga lo contrario- resultan con mayor razón aplicables -en la medida de la necesidad de acentuar en ellos el principio de seguridad jurídica y la garantía de la defensa en juicio- en el marco de los procedimientos administrativos de naturaleza jurisdiccional que pueda encontrarse facultada a actuar la administración en materia comprendida dentro de lo que se ha dado en denominar derecho penal administrativo.

e) El Artículo 11 de la Ley N° 19.549 siempre resultó de aplicación supletoria en materia aduanera, tanto de conformidad a lo establecido en el Decreto N° 9.101/71 -confr. su Artículo 1º, inciso 6º)-, como en razón de lo dispuesto en la Ley N° 11.683 (ver actualmente la norma contenida en su Artículo 112, cuya fuente se encuentra en el agregado que por el Artículo 1º, punto 22 de la Ley N° 20.626 se efectuó al Artículo 110 del texto ordenado en 1968 y mod.) -en la época en que resultaba aplicable su régimen por el reenvío que estableciera el Artículo 8º del Decreto N° 6.692/63- y el Código Aduanero (Artículo 1.017, Artículo 1º).

f) La circunstancia que el Artículo 68 inciso b) de la Ley N° 11.683 -que es el que resulta aplicable al momento de los hechos, en virtud del reenvío que efectuaba el citado Artículo

8º del Decreto N° 6.692/63-, al igual que actualmente lo hace el inciso d) del Artículo 937 del Código Aduanero -aunque otorgándole efectos interruptivos-, establezca que el curso de la prescripción de la acción penal se suspende "desde la fecha de la resolución condenatoria", no autoriza sin más a acordar a ese acto administrativo efectos jurídicos con prescindencia de la debida notificación en contraposición con el *principio general establecido en el Artículo 11 de la Ley N° 19.549*. Ello así, a poco que se advierta que es propio de la interpretación de las leyes indagar su verdadero sentido y alcance mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador, teniendo en cuenta su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico vigente, con el que deben armonizar del modo que mejor concuerden con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 297:142; 299:93; 301:460; 302:1600, 314:1445, 1717 y 1784; entre muchos otros).

g) No se cumple tal propósito al prescindirse de aplicar supletoriamente en la especie el fundamental principio general de los procedimientos administrativos que recoge el Artículo 11 de la Ley N° 19.549, sobre la base de afirmar que contraría la regulación propia de la materia aduanera, cuando la diferencia entre los supuestos regulados por los incisos a) y b) del citado Artículo 68 de la Ley N° 11.683 no es tan manifiesta -como lo afirma el Tribunal Fiscal como único sustento de lo que decide al respecto-, habida cuenta que el inciso a), al aludir a la "intimación", puede estar refiriéndose

notificado, su competencia se ve afectada merced a una división territorial dispuesta por el legislador) (6).

En este orden de ideas, y partiendo de la indiscutida premisa de que crear el derecho *secretamente* carece de todo sentido (7) no puedo dejar de mencionar que la diferenciación que **Marienhoff** lleva a cabo entre el "acto perfecto" y el "acto imperfecto" (8), permite -en mi criterio- pareciera resolver las cuestiones así suscitadas al abrigo de una adecuada hermeneútica.

Explica **Marienhoff** que para que el acto administrativo "surta" efectos, no sólo debe ser "válid-

do", sino también "eficaz"; sólo así adquirirá ejecutoriedad y podrá ser puesto en práctica. El acto administrativo -continúa diciendo-, para ser "perfecto" requiere "validez" y "eficacia". "Validez" y "eficacia" son conceptos distintos: ambos integran el acto administrativo "perfecto". "Válido" es el acto que ha nacido conforme al ordenamiento positivos vigente. En cambio la "eficacia" del acto sólo se vincula a su ejecutoriedad, a su fuerza ejecutoria, a la posibilidad de ponerlo inmediatamente en práctica. De modo que sólo puede hablarse de "ineficacia" de un acto válido cuando dicho acto carezca de fuerza ejecutoria. (9)

Ahora bien, la "presunción de legitimidad" que la ley establece en favor de acto, consiste en la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, es decir que su emisión responde a todas las prescripciones legales, según nos recuerda el ilustre jurista, para seguidamente agregar, que referida a tal "presunción de legitimidad", el vocablo "legitimidad" debe entenderse como sinónimo de "perfección", como equivalente a acto

6. El fenómeno de la *división territorial* de municipios, estudiada bajo el fenómeno de la *segregación municipal*, que se viene dando últimamente entre nosotros y particularmente en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, es una cuestión que ha ocupado nuestra atención y a ella nos hemos referido en el Tercer Encuentro de Asesores Letrados Bonaerenses, realizado en la Ciudad de Mar del Plata en el mes de noviembre de 1995.

7. cfr. **Garrido Falla, Fernando**; "Tratado de Derecho Administrativo"; Vol. I, págs. 701/2, Novena edición.

8. cfr. del citado jurista su "Tratado de Derecho Administrativo"; t. II-núm. 413, 428, 441; Segunda edición.

9. conf. "ob. cit.", 413 y nota 288; segunda edición.

tanto al acto administrativo que la contiene como a su comunicación (confr. el distingo en el fallo de la Sala II in re "Fisco Nacional (D.G.I.) c/Narden S.A.C.I.F. e I. s/ejecución fiscal", del 9-12-80).

h) En sentido concordante, interpretando el referido Artículo 68 de la Ley N° 11.683, aunque en su aplicación a materia impositiva, se han expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación (in re "Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) c/Seco, Aurelia Elida", del 8 de septiembre de 1992) y la Sala II de esta Cámara (in re Bordeu, Alejandro s/ recurso de apelación -Ganancias- Patrimonio Neto" del 9 de agosto de 1990).

i) En todo caso -habida cuenta que aunque la Administración trabaje al límite de sus tiempos cuenta con suficientes medios idóneos para cumplir oportunamente con la notificación de sus resoluciones (ver, para el caso, los enumerados en el Artículo 1013 del Código Aduanero)- aun cuando se aceptase, por vía de hipótesis, que la resolución condenatoria produce los efectos suspensivos de la prescripción que nos ocupan desde la fecha de su dictado, con prescindencia de ser notificados, en la medida que la Administración -cumpliendo con el deber que le impone el Artículo 1º inciso e) ap. 1º de la ley de procedimientos administrativos- efectivizare su notificación dentro del plazo de los diez días que le impone el Artículo 40 de su Reglamentación, mas ello resulta inaceptable cuando -como en el sub-lite la Aduana demoró la comunicación por largos -e inexplicados- cinco meses; ad-

mitirlo, implica negar al administrado la preservación de su seguridad jurídica, dejándolo librado a la "buena fe" con que puedan actuar los funcionarios públicos, a quienes se facultaría a manejar a voluntad los términos prescriptivos, los cual, por lo disvalioso, no puede ser aceptado.

III.- En la medida que el agravio del actor reposa en que los vicios denunciados impedian el dictado de la resolución aduanera con anterioridad al 1/1/86 en que operaba la prescripción (ver fs. 849 vta.), resulta insustancial considerar la crítica que formula contra el rechazo de la excepción de nulidad que planteara, habida cuenta que -de conformidad a lo argumentado en el anterior considerando- el recurrente no cuestionó lo decidido por el Tribunal Fiscal en cuanto a la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos -la cual, por aceptar la aplicación inmediata del Código Aduanero, y en virtud de las nuevas causales de suspensión e interrupción de su curso en él previstas, consideró no había operado ni siquiera a la fecha de su pronunciamiento- y que esta Sala aceptara la prescripción de la acción penal aduanera.

IV.- En cuanto a la cuestión de fondo, y limitando el análisis a los aspectos tributarios de ella, corresponde señalar que la ponderación efectuada por el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento apelado, exhibe suficientes fundamentos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta y toda vez que del ejercicio por

*"perfecto"*, y para ser tal debe *"simultáneamente"* ser *"válido y eficaz"*. La presunción de legitimidad se refiere al acto perfecto, o sea al acto válido y eficaz. Si el acto es válido, pero no eficaz, no es un acto *"perfecto"* y en consecuencia no será un acto *"ejecutorio"* (10), sin omitir que el *"...el acto administrativo se emite para lograr un resultado, vale decir para que produzca determinado 'efecto'..."* y que *"...para que el acto administrativo produzca normal y definitivamente los efectos que determinaron su emisión, es menester que dicho acto sea jurídicamente 'perfecto', o sea debe reunir simultáneamente los requisitos de 'validez' y eficacia..."/ "Todo depende, pues, de la 'perfección' del acto. Tal es el punto de partida"*. (11)

Ahora bien, dado lo anterior, puede sostenerse (12) que en los supuestos en los cuales se ha operado una modificación del derecho vigente (vgr. modificación de la competencia municipal por virtud de la división territorial), antes que el

acto administrativo adquiera *"perfección"*, el mismo deviene ilegítimo. No es, en mi criterio, un supuesto de inoportunidad sobreviniente.

En efecto, siguiendo en ello la opinión de algunos tratadistas, está claro que el acto que nació *"perfecto"* no pierde pues este carácter por el cambio que se opere en el derecho objetivo (13). Al contrario, al no haber adquirido tal cualidad de *"perfección"* es evidente, entonces, que un cambio en el derecho objetivo convirtió ilegítimo el acto dictado y la Administración debe revocarlo fundándose en esas razones.

Vemos pues que lejos de agotarse, la discusión en torno a la cuestión que el decisorio aborda se renueva constantemente, merced a precedentes judiciales que como el aquí comentado no pasarán inadvertidos.

Expte N° 23.735 "Frávega S.A. s/Rec. de apelación -T.F.N. 5733-A".-

Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala I.

10. "idem" núm. 427 y 428.

11. "ibidem" núm. 441.

12. Así lo hice en el Tercer Encuentro de Asesores Letrados Bonaerenses al que me refiero en la Nota 6.

13. Conf. **Marienhoff, Miguel S.**; *"Tratado..."*; t. II- núm 472, con citas de **Gastón Jeze; Raneletti y Fraga**

el a quo de sus facultades propias para evaluar los hechos (Fallos: 300:985) no surge que hubiera mediado un error de magnitud suficiente para aceptar la aplicación del mentado principio (doct. Fallos: 305:2261; y sentencia de la Sala III del fuero in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84).

1. En efecto, y en cuanto al recurso deducido por la actora, cabe puntualizar, en primer lugar, que el criterio fiscal de adicionar al precio declarado un 20% del valor FOB, importó, en rigor de verdad, reconocer que el precio pagado por las mercaderías importadas resultó admisible como base de valoración, perdiendo de vista la actora las observaciones practicadas en el decisorio apelado a fin de adecuar las operaciones a la definición del precio normal, concluyendo que aquel ajuste fiscal debía reducirse en un 10%, como consecuencia de considerar que determinados rubros de los servicios prestados por las firmas investigadas en sede aduanera no deben repercutir en el valor en aduana. Por lo tanto, a esta altura, pierde sustento la alegada inoponibilidad que aduce respecto de las Antavas Nros.: 1.682/82 y 1.297/83.

Corresponde, a su vez, señalar que en la medida que de las constancias de la causa surge con claridad acreditado que las firmas American Dynamic S.A. y Audicolor S.A. actuaban como intermediarias en las importaciones de autos y, en consecuencia, asociados al proveedor extranjero -cuestiones no controvertidas en estos actuados-, presupone que los servicios prestados por aquella intermediación y que se consideraron repercutibles en el valor en aduana, lo fueron en beneficio de aquel proveedor extranjero, por lo tanto, desde un punto de vista conceptual, pueden a su vez ser considerados como comisión (Artículo 13 Ley N° 17.352, Artículo 656 Cod.Ad., Notas Explicativas, de la Definición de Valor, Cap. VII, Subtítulo Comisiones y Corretajes, apartados b) y c).

En lo que respecta a los gastos de descarga de la mercadería y transportes portuarios, el argumento que propicia la actora en sus agravios resulta insuficiente para desvirtuar la valoración realizada por el Tribunal Fiscal sobre tales rubros, por cuanto sólo se esboza un parecer contrario, sin rebatir en forma concreta y circunstanciada los fundamentos expuestos en el pronunciamiento que conllevan a sostener que aquellos gastos fueron realizados en favor del proveedor extranjero.

Precisamente, en la decisión se pone de relieve, que los "trámites portuarios de descarga" constituyen conceptualmente típicos gastos de transporte, como "gastos que se refieren a la entrega", que deben ser incluidos en el valor en aduana, en los términos establecidos en el Artículo 5º, inciso a) de la Ley N° 17.352 (Artículo 644 inciso a) del Código Aduanero) y explicitados (específicamente en punto a los gastos de descarga en el puerto de importación) en el Capítulo VII de las "Notas Explicativas...", Subtítulo "gastos de entrega", apartado h). En cuanto al rubro "Contrato de transporte en y desde zona portuaria", el Tribunal a-quo estima como correspondiente al transporte de zona portuaria "a los depósitos de American Dynamic" y como tal un

transporte en el lugar de importación que, si bien en principio se encuentra a cargo del comprador, es evidente que en las circunstancias de autos dicho traslado lo era al exclusivo fin de colocar los productos en plaza, con lo cual debe considerarse en provecho del proveedor extranjero (ver fs. 819 y vta.).

Finalmente, en cuanto a la evocación que efectúa la actora respecto de la causa "Cía. Continental S.A." fallada por esta Sala en fecha 7/6/88, corresponde señalar, en primer lugar, que el criterio evaluado en aquel precedente al reducir el ajuste fiscal de un 20% a un 2%, se debió a que los únicos rubros que se encontraron en tela de juicio eran "certificaciones de garantía" y "service de post-venta", con lo cual, teniendo en cuenta que las circunstancias fácticas que rodearon dicha causa y la presente distan bastante de ser similares, resulta inapropiada la remisión que se intenta hacer valer.

Por otra parte, en autos no se encuentra cuestionado que la firma Audicolor S.A. prestó servicios de garantía en relación a los productos Sanyo importados por la actora, según surge de la Antava 1682/82 como asimismo que la firma American Dynamic S.A. prestó servicios de post-venta en relación a los productos marca Sansui/Sansei, también importados por dicha parte, conforme el informe suministrado a fs. 146 y pericia de fs. 742 vta. Por lo tanto, y en la medida que no resulta acreditado ni se invocó en instancias anteriores que el pago que realizó la actora por tales rubros a las firmas citadas no respondiese a un servicio gratuito ofrecido por aquélla a sus clientes directos, o que el importe abonado por ese servicio fuese a su vez facturado a aquéllos, corresponde concluir que tales servicios fueron realizados en interés del proveedor extranjero, debiendo incidir, por tanto, en el valor FOB.

2. En relación al agravio formulado por el Fisco Nacional, cabe advertir que la evaluación que efectúa el apelante en su memorial de agravios, en cuanto a los porcentajes de los servicios que deben repercutir en el valor en aduana, no se condice con la decisión recaída en el fallo apelado -por mayoría-, habida cuenta que varios de los rubros que el recurrente cita se consideraron no incidibles en aquel valor FOB.

En tales condiciones, y en base a lo expuesto, aquella evaluación no sólo pierde sustento, sino que, además, esta Sala comparte el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal en fijar en un 10% el ajuste fiscal, puesto que contiene suficiente fundamento en la circunstancia que no fue posible establecer un costo exacto, preciso y taxativo, ya que los servicios abonados por la actora a la firma Audicolor S.A. fueron fijados en forma global, no discriminándose los porcentajes por cada uno de ellos, circunstancia que si bien aconteció en cuanto a los prestados por la firma American Dynamic S.A. (ver fs. 742 vta.), en algunos casos, se estableció un porcentaje del cual no se pudo desglosar el correspondiente al único rubro influenciable.

Por lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1) Hacer lugar a la prescripción de la acción penal aduanera planteada por la

actora, revocando, en su consecuencia, los pronunciamientos de fs. 93/101 -en cuanto desestima tal defensa y 809/828- en tanto confirma el fallo aduanero en lo relativo a la imposición de la multa que a ella se le aplicara en los términos del Artículo 954 inciso a) del Código Aduanero-, dejándose sin efecto la sanción aplicada a la accionante; 2) desestimar en todo lo demás los recursos de la actora y el Fisco Nacional; 3) imponer las costas de ambas instancias en el orden causado, en atención al resultado alcanzado y las particularidades del debate suscitado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**Néstor Horacio Buján, Bernardo Light, (según su voto), Pedro José Jorge Coviello**

El señor Juez de Cámara, Pedro José Jorge Coviello, dijo:

Sin perjuicio de compartir los fundamentos de mis distinguidos colegas de sala, estimo conveniente dejar sentada mi opinión respecto a los alcances que cabe asignar a la publicidad, -en el caso, la notificación- del acto administrativo esto es, si hace a su validez o eficacia.

Como bien lo pusieron en relieve, a través de las citas mencionadas, nuestra doctrina administrativa divide sus aguas

entre quienes asumen una u otra postura sobre la cuestión. Participo del pensamiento de quienes le asignan a la publicidad la naturaleza de forma esencial del acto administrativo, porque su ausencia o defectuosa puesta en práctica no llevan a "viciar" su eficacia, sino antes bien, a incidir decisivamente sobre su propia trascendencia al mundo jurídico (arg. Artículos 7º, inciso d, 9º inciso b, y 14 inciso b, última parte, de la Ley Nº 19.549; y 40 y 44 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto Nº 1.759/72, t.o. 1991).

Es que, jurídicamente no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de sus esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico. Y cuando esta forma -como es el caso de la notificación- aparece como un procedimiento insoslayable para la Administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de su entidad jurídica, es decir, su "validez" (ver Comadira, ob. cit. p. 53, texto y nota 108).

**Pedro José Jorge Coviello**