República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2020 - Año del General Manuel Belgrano

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2020-66403174-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 2 de Octubre de 2020

Referencia: SENTENCIA EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN: "AIT S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"

Tribunal Fiscal de la Nación

Año del Sexagésimo Aniversario del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B.Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN: "AIT S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Que la actora, mediante apoderado, interpone en fecha 30/10/2019 recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 7230/16 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros (SIGEA Nº 14832-86-2011), en cuanto condena a la firma AIT S.A. en los términos del art. 954 incs. a) y c), al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de $ 123.934,55 y le formula cargo en concepto de tributos adeudados por la suma de U$S 5.901,62. En primer lugar, plantea la nulidad de las actuaciones en tanto considera vulnerado el debido proceso, considerando a éste como corolario del principio de derecho de defensa en juicio contemplado en la Constitución Nacional. Cuestiona la declaración de rebeldía en instancia administrativa, alegando que contestó la vista respectiva en tiempo y forma atento la extensión del plazo que le resultaba aplicable en virtud de lo dispuesto por el art. 1036 del C.A.. Seguidamente plantea la prescripción de la acción del fisco para reclamar los tributos y aplicar la multa. Sostiene que la apertura de sumario no tuvo la entidad suficiente para operar como causal de suspensión e interrupción del curso de la prescripción. En relación a la causal suspensiva contenida en el art. 805 inc. a) del C.A., enuncia que el auto de apertura de sumario no pudo válidamente tener efectos en el presente caso, en tanto el mismo fue dictado muy cercano al vencimiento del plazo de la prescripción intentando solamente suspender el curso del mismo. Bajo el análisis de los requisitos dispuestos en el art. 1094 del C.A., manifiesta que en la apertura de sumario no se procedió a realizar la liquidación de los tributos, incumpliendo así las formalidades requeridas por el artículo en comentario. Pone de resalto que la liquidación del presunto

perjuicio fiscal fue efectuada casi 10 años después de la exportación y luego de casi 5 años de la apertura del sumario, lo cual conlleva una dilación excesiva y arbitraria que vulnera la seguridad jurídica y el derecho de defensa. En relación a la causal interruptiva del curso de la prescripción, prevista en el art. 937 inc. a) del C.A., señala que la misma no ha tenido operatividad ya que el acto de apertura de sumario carecía de las tareas de investigación mínimas que lograran fundar y motivar su dictado. Plantea la nulidad del acto impugnado en tanto no se exponen los presupuestos de hecho y de derecho contenidos en la resolución apelada, como tampoco la motivación para la aplicación de la infracción endilgada. Asimismo, se agravia respecto de la falta de individualización de la operación que supuestamente se encuentra en infracción, vulnerándose así su derecho de defensa. Considera de aplicación supletoria, lo dispuesto en la Ley de Procedimientos Administrativos y cita su art. 7. Esgrime su defensa respecto de la falta de configuración de la infracción imputada. Subsidiariamente plantea la existencia de error excusable, la aplicación del art. 898 del C.A., y solicita la reliquidación del importe dispuesto en carácter de multa. Finalmente ofrece prueba, formula reserva de ampliar el recurso y del caso federal, y solicita se declare la improcedencia de la resolución apelada, con costas.

II. Que la representación fiscal, con fecha 11/02/2020 contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un sucinto relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y afirmaciones manifestados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento, desconociendo, asimismo, toda prueba documental aportada por la misma que no coincidiera con la obrante en el expediente administrativo. Seguidamente, afirma que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe perjuicio concreto. Considera que la actora carece de respaldo procesal para peticionar la declaración de nulidad, fundando dicha afirmación en el texto de los artículos 1051 y 1006 del C.A. y citando doctrina al respecto. Tras citar los artículos que regulan el instituto de la prescripción en el Código Aduanero, sostiene que la acción del servicio aduanero para percibir tributos e imponer sanciones no se encuentra prescripta. Agrega que el auto de apertura de sumario no requiere que sea puesto en conocimiento del imputado para que sea válido y tenga efectos respecto del cómputo de la prescripción, bastando sólo su emisión. Manifiesta que la actora tuvo oportunidad de ejercer su defensa ante la notificación de la corrida de vista, sin ver vulnerado su derecho de defensa ni del debido proceso. Respecto a la cuestión de fondo, transcribe mayormente la Nota N° 90/2011. Analiza la figura infraccional descripta en el art. 954 del C.A.. Finalmente, plantea el caso federal, ofrece como prueba el expediente administrativo -rechazando la prueba ofrecida por la recurrente y reservando la posibilidad de ampliar la prueba acompañada- y solicita que se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA N° 14832-86-2011) se iniciaron a fs. 1 con el Acta Denuncia de fecha 12/10/2011, en la que se les imputa a la firma AIT SA (y al despachante) la infracción prevista y penada en el art. 954 incs. a) y c) y 995 del C.A.. en relación a la destinación de exportación N° 06001EC03048095Y. A fs. 2 se agregó el sobre conteniendo el original del permiso de embarque involucrado (oficialización 28/12/2006) y la documentación complementaria. A fs. 3 se encuentra el listado al ingreso de la Denuncia. A fs. 4 se encuentra la liquidación de fecha 12/10/2011 que establece una diferencia a pagar de 43.005,55. A fs. 5/8 se agregaron copias de la Declaración Jurada insumo-producto (Código de solicitud de CTIT: 0029B), hoja 2 de 3 del PE 006 001 EC03 048095 Y con el detalle de las destinaciones que se cancelan del ítem 001, y Estructura de Costos – factura E 0002-00002536 – 21 Transformadores CA-362. A fs. 10/14 se agregó la Nota N° 90/2011 (Ramo 7) conteniendo el pertinente estudio de valor en relación a la mercadería documentada por la firma AIT S.A. como "LOS DEMAS TRANSFORMADORES MONOFÁSICOS DE POTENCIA INFERIOR O IGUAL A 650 KVA, correspondientes a la PA 8504.21.00.190B". Dicha Nota informa que *"… atento no efectuarse correctamente la descarga de los insumos importados en la destinación de exportación, se habría obtenido un valor en aduana inferior al que correspondería, y por consiguiente un pago de derecho menor. Así, dichas irregularidades configurarían "prima facie" una declaración inexacta en los términos del Art. 954 del C.A. …"*. A fs. 15 se

efectuó mediante Nota N° 2384/2011, con fecha 17/10/2011, la remisión al Depto. Procedimientos Legales Aduaneros. A fs. 16 se remiten las actuaciones a la Secretaría actuante con fecha 18/10/2011 dejando constancia de la agregación del PE. A fs. 17, con fecha 22/12/2011, se dispuso la apertura de sumario. A fs. 18, con fecha 7/6/2016, se ordenó el giro de las actuaciones. A fs. 18 vta. Con fecha 11/11/2016 luce agregada en forma manuscrita, una liquidación que arroja una diferencia en dólares de U$S 1.943,88. A fs. 19, con fecha 23/11/2016 se corrió vista de lo actuado a la firma exportadora y al despachante a quienes se les imputa la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c), informándose el monto de la multa mínima por la suma de $123.934,55 y de los tributos por la suma de U$S 5.901,62.

A fs. 20/23 se encuentran las planillas como resultado de la consulta al sistema registral. A fs. 24/25 se encuentran las constancias del SICNEA notificando la corrida de vista de fecha 23/11/16, dirigidas al despachante y a AIT S.A. con fecha 24/11/2016. A fs. 26 obra la constancia de haberse realizado copia del expediente con fecha 01/12/2016. A fs. 27/30 se agregaron las constancias de haberse enviado por correo la cédula de notificación a la empresa, cuyo estado figura “entregado” con fecha 30/11/2016 y la constancia de notificación por parte del despachante con fecha 12/12/2016. A fs. 31, con fecha 20/12/2016 se declaró la rebeldía de la firma AIT S.A.. A fs. 32/33, con fecha 21/12/2016, se dictó la resolución aduanera apelada en autos, y a fs. 34 y vta., con fecha 10/01/2017 se agregó el Dictamen N° 83/17 (DV DSAD). A fs. 35/36 se dictó la RESOL-2017-487-APN-SDGTLA#AFIP de fecha 20/03/2017 que aprueba la Res. DEPRLA N° 7230. A fs. 37/65, se agregó la contestación de vista efectuada por AIT S.A. de fecha 20/12/2016.

IV.- Que con fecha 01/09/2020 se dispone tratar las excepciones de nulidad y de prescripción como de previo y especial pronunciamiento. Con fecha 18/09/2020 se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, con fecha 24/09/2020 se ponen autos a sentencia.

V.- Que, corresponde decidir acerca del planteo de nulidad y prescripción efectuados por la presunta infractora.

Que, en relación a dicho planteo, en primer lugar, la firma AIT S.A. se agravia respecto de la prescripción de la acción fiscal para perseguir el cobro de multa y de los tributos por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 incs. a) y c) del C.A., en relación con la mercadería exportada mediante el PE Nº 06 001 EC03 048095 Y. Ello, con fundamento en que la apertura de sumario no tuvo la entidad suficiente para operar como causal de suspensión e interrupción del curso de la prescripción. Específicamente considera que el acto no reunió los elementos requeridos por el art. 1094 del C.A., y destaca que tanto la apertura del sumario como la corrida de vista, se dictaron al filo del vencimiento del plazo prescriptivo, denotando por parte del servicio aduanero la intención de lograr mediante dichos actos la mera interrupción o suspensión de los plazos.

Que cabe recordar que el art. 934 del C.A expresa que *“La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años”*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el art. 937 del C.A establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *“...dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; ...”*.

Que, con relación a los tributos, el art. 803 del C.A establece que: *“Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera”*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: “*...desde la apertura del sumario, en la causa en*

que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...”

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que ordena la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *“...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.”*

Que a fs. 17 del expediente administrativo antecedente de estos autos (actuación SIGEA Nº 14832-86-2011), obra el auto de apertura del sumario de fecha **22/12/2011**.

Que, resulta a todas luces evidente que el acto se encuentra vacío de todo elemento que permita identificar tanto la infracción endilgada, como a los posibles imputados y a la destinación aduanera que motivara la denuncia. Y mucho menos contiene la liquidación tendiente a arrojar el importe de la multa mínima a la cual pueda acogerse el interesado a fin de poder optar por el pago voluntario (evitando así el contribuyente la posible suspensión en el registro respectivo y el cómputo del antecedente infraccional) como también el importe correspondiente a la diferencia de tributos reclamados por la Aduana. De este modo, resulta fácilmente evidenciable que, en el caso de autos, el referido auto de apertura de sumario no cumple ninguno de los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que, en efecto, el auto de apertura sólo se reduce a disponer la instrucción de sumario sin más: *“Visto la denuncia formulada, de donde surge la presunta comisión de infracción aduanera, de acuerdo a las disposiciones de la ley 22.415 y modificatorias: APERTÚRESE SUMARIO en los términos del art. 1090 c) del C.A..-”*

Que, esto, en palmaria contradicción a lo establecido en el art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a *determinar* los hechos que considere constitutivos de la infracción, y a *disponer* las medidas cautelares que correspondieren; la verificación, clasificación y valoración de la mercadería; la recepción de la declaración de los presuntos responsables y testigos; la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; y las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados, ello respecto de la operación cuya denuncia originó el sumario.

Que, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que dispuso que el administrador *“determinará...”* y *“dispondrá...”*, términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados, reitero, en el mismo auto de apertura.

Que, asimismo, el servicio aduanero debe correr vista de lo actuado al presunto responsable por el plazo de diez días, a fin de que éste presente sus defensas, ofrezca la prueba y acompañe la documental que estuviere en su poder. Y, dicha vista tiene los efectos de la notificación de la liquidación de los tributos a que se refiere el art. 1094 inc. d) (conf. Art. 1103 C.A.). De allí la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A., a los fines de que el administrado pueda conocer, con carácter

previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, así como el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares. De este modo, resulta impensable que la exportadora haya podido ejercer su derecho de defensa cuando la corrida de vista, conteniendo los importes reclamados en concepto de multa mínima y de tributos, fue efectuada recién en fecha 23/11/2016 (casi 5 años después de operado el vencimiento del plazo de prescripción).

Que, conforme el criterio sostenido, en mi voto en minoría, en la causa *"CEARCA S.A., c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación"* (Sentencia del 13/10/2011, Expte. Nº 25.681-A), de esta Sala "G", considero que por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2011 -obrante a fs. 17 de las actuaciones administrativas-, el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, careciendo, por ende, de aptitud para interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas en los términos del art. 937 inc. a) del C.A., y de suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos del art. 805 inc. a) del C.A.

Que, por su parte, cabe señalar que la destinación involucrada en autos fue oficializada el 28/12/2006. Conforme la legislación aplicable, el plazo de prescripción es de 5 años tanto para imponer penas (conf. art. 934 del C.A), como para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del **01/01/2007**, en los términos del art. 804 y 935 del C.A. y, no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el **31/12/2011**, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, como se dijo, el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2011, por las razones expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que el acto inmediato posterior fue dictado 4 años y 5 meses después del auto de apertura de sumario, con fecha 7/6/2016 ordenándose el giro de las actuaciones (ver fs. 18). Es decir que dicho acto inmediato posterior se dictó ya vencido el plazo de prescripción, y que los actos posteriores se produjeron -también- una vez vencido el referido plazo. Es así que tanto la liquidación de fecha 11/11/2016 (ver fs. 18vta. de las act. adm.) como la corrida de vista de fecha 23/11/2016 (ver fs. 19 de las act. adm.) fueron dictadas una vez operada *ampliamente* la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos.

De este modo, el acto de apertura de sumario no pudo ser integrado antes de cumplido el plazo de prescripción y por ende no resulta válido a los fines de interrumpir dicho plazo.

Que, en relación a la corrida de vista, resulta oportuno recalcar el hecho de que la misma no ha podido subsanar las irregularidades del auto de fs. 17 de las act. adm., atento haber sido dispuesta con fecha **23/11/2016**, es decir cuatro años y 10 meses después del vencimiento del plazo de prescripción. En este orden, comparto lo sostenido por la doctrina que ha establecido que *"... la vista conferida en virtud del art. 1101 del C.A. constituye un paso sustancial en el curso del proceso, pues ostenta la capacidad de subsanar las deficiencias del auto de apertura del sumario, siempre que fuere notificado con anterioridad a la prescripción y contenga los requisitos esenciales que se hubieren obviado en aquél. Toda vez que, por un lado, puntualiza el reproche que merece determinados hechos reputados como ilícitos aduaneros y la exigencia tributaria que trae aparejada y, por el otro, permite al presunto responsable -quien dispone de esta única oportunidad procesal para ejercer su defensa- ofrecer pruebas, acusar la nulidad de lo actuado hasta ese momento por defectos de forma y de fondo, impugnar la liquidación de los tributos y de sus actos preparatorios (valoración, clasificación, entre otros), y hasta puede lograr la extinción de la acción penal mediante el pago mínimo de la multa o, eventualmente, la entrega o abandono a favor del estado de la mercadería, cuando el tipo de infracción contemple el comiso. ..."*.

(Sumcheski, Ana L., “La apertura del sumario y la prescripción en las Infracciones Aduaneras”, publicado el 15/12/2017 en “Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero”).

Que resulta claramente aplicable al caso de autos lo resuelto por la Sala “E” de este Tribunal, en la causa *“Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A.” (*Expte. Nº 27.525-A) cuando expresó: *“el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 ant. Adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A.. En consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.)...” “Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 del C.A.) puesto que al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea.”*

Que, por otro lado, no podría afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una declaración de nulidad por la nulidad misma *“puesto que corresponde considerar el agravio que señala la recurrente, cual es el de la prescripción de las acciones del fisco para imponer penas. Habiendo agravios concretos, la nulidad no se decreta ritualmente.”* (esto último, conforme la ya referida sentencia).

Siguiendo este mismo criterio, en la causa caratulada *“BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación.” Expte.: 29.422-A. (17/04/2012)* la misma Sala “E” de este Tribunal dispuso: *“...que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista, con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura del sumario.”*

Por su parte, en la actualidad se cuenta con abundante jurisprudencia emanada de las distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que confirman la postura que propicio en este caso, la cual considero oportuno reseñar aquí. De este modo, la Sala III en la causa 21.830/2012 caratulada *“Arte Radiotelevisivo Argentino S.A (TF 28.836-A) c/ DGA”* señaló que *“... debe tenerse en cuenta que disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a, del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente corrida de vista al particular —lo que no se garantizaría sí, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 años después de realizado el hecho gravado—; y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero.”*.

En el mismo sentido, y más recientemente, la Sala IV en la Causa *“YPF SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo”* (Sentencia del 27/04/2017, Expediente N° 77.450/16) señaló que a los efectos de que la acción del Fisco para percibir tributos o imponer penas se suspenda o interrumpa, el auto de apertura de sumario debe ser válido; es decir, que debe reunir los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente. En el caso que le tocaba resolver, la Cámara determinó que el auto de apertura de sumario dictado en el expediente no había dispuesto la verificación de la mercadería ni la liquidación de los tributos, sino una medida

tendiente a verificar la cancelación o no de la mercadería y las cantidades que se encontraban efectivamente en infracción. Considerando entonces que al no haberse determinado claramente los hechos constitutivos de la infracción, el auto de apertura de sumario no resultaba válido y por ende no pudo surtir el efecto suspensivo ni interruptivo de la prescripción. Por último, el fallo al que refiero destacó que, si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos es de carácter absoluto y no puede ser soslayada, pues -en opinión del Tribunal de Alzada- ello importaría afectar el derecho de defensa tutelado en la Constitución Nacional. Asimismo, otro fallo de la Sala IV, de fecha 19/12/2017, en oportunidad de resolver la apelación interpuesta respecto de la sentencia que dictara esta Sala G en el trámite de la Causa *"Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/DGA s/recurso directo" (Expte. N° 39.183/2017 TFN N° 25.393-A)*, confirmó la misma sosteniendo que *"... el incumplimiento de alguno de los requisitos que enumera el artículo 1094 del CA deriva indefectiblemente en la nulidad del acto de apertura de sumario (…) la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales (…) es de carácter absoluto y no puede ser soslayada, pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional."*. Y agrega que *"... surge con claridad el perjuicio ocasionado a la actora, toda vez que el inicio del sumario administrativo se dispuso el 3/11/03 -cuando habían transcurrido más de cinco años desde la fecha del hecho (6/3/98) y era inminente el cumplimiento del plazo de prescripción. De este modo, una vez que se cumplieron las medidas dispuestas, se reunieron los requisitos fundamentales para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (…) y, finalmente, se corrió vista de lo actuado a la sumariada (…), aquélla ya no estaba en condiciones de producir toda la prueba que hacía a su derecho, porque habían transcurrido más de siete años desde el hecho y el plazo de conservación de la documentación original, necesaria para acreditar el cumplimiento de la importación temporal, se encontraba vencido (…). En ese contexto, en el que se constata un claro agravio constitucional en el ejercicio del derecho de defensa, resulta difícil justificar que se trate de un vicio menor o de una nulidad de procedimiento convalidada por el presunto responsable."*.

Por su parte, la Sala V sentenció que *"... la administración debió practicar dicha liquidación con anterioridad a que venciera el plazo quinquenal de prescripción, ya que este tipo de actos suspensivos deben verificarse necesariamente antes de su vencimiento, toda vez que mal puede suspenderse o interrumpirse un plazo ya cumplido ..."* (CNACAF, Sala V, 04/04/17, "General Trading SA Arg. c/DGA", Causa 23.412/17, voto de la mayoría). Esta misma Sala V, en fecha 18/08/19, confirmó la sentencia dictada por esta Sala "G" en los autos "AMPACET SOUTH AMERICA SRL C/ DGA" (Expte. CAF 000068/2019 TF N° 38.330-A) estableciendo que *"… el auto de apertura del sumario omitió clasificar y valorar la mercadería y tampoco liquidó los tributos que pudieran corresponder abonar a la actora, deficiencia que fue subsanada casi cinco años después de la instrucción sumarial (v. fs. 29/31). En efecto, corresponde considerar como no interrumpido el plazo de prescripción de la acción del Fisco Nacional sino hasta la fecha en que fue debidamente integrado el auto de apertura del sumario. Partiendo de esta premisa y de acuerdo con las circunstancias de la presente causa, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr 1ºde enero del 2007 (extremo que no se encuentra controvertido) y operaba con fecha 31 de diciembre de 2011. Si bien el auto de apertura del sumario se dictó con anterioridad a que ese plazo venciera, no cabe asignarle efectos plenos sino hasta que se encontró debidamente integrado con la liquidación practicada, lo cual ocurrió con fecha 7 de junio de 2016 (v. fs.30/31). Por estos motivos, es posible concluir que, a la fecha en que se practicó la liquidación pertinente, el plazo de prescripción se encontraba vencido. …"*.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas al Fisco.

VI.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando V.- de la presente.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A, en relación con la operación documentada mediante la destinación N° 06 001 EC03 048095 Y, por la firma AIT S.A., en las Actuaciones N°14832-86-2011, arts. 803, 934 y conc. del C.A., con costas a la D.G.A.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Que los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en el voto del juez Segura, a cuyos términos me remito, en tales aspectos, por motivos de brevedad.

II.- Que sentado lo anterior, adhiero al desarrollo efectuado en el voto del colega que me antecede en el orden de votación, en cuanto resuelve declarar la nulidad del auto de apertura del sumario y declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos.

III.- Que corresponde expedirse en relación a las excepciones de nulidad y prescripción planteadas por la recurrente. A tal fin, debe examinarse si la decisión administrativa por medio de la cual se dispuso dar apertura de las actuaciones sumariales reunía los elementos requeridos por el artículo 1094 del CA y, por ende, si la misma resultó válida a efectos de interrumpir y suspender la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco.

IV.- Que la necesidad de **motivar** deviene de la necesidad de poner coto a la actividad discrecional de la administración.

Que, por esta razón, es preciso analizar si la resolución examinada resulta precedida del cumplimiento de los elementos esenciales de los actos administrativos, en cuanto la irregularidad insubsanable de algunos de ellos se relaciona con la validez del mismo, determinando su nulidad.

V.- Que, en ese orden de ideas, cuando en la especie no existen los antecedentes que autorizan el dictado del acto, se advierte sin más una desviación de poder por cuanto la única razón para el dictado del acto es la interrupción de la prescripción. Por esta razón, si la administración al tomar una decisión ha tenido en miras alcanzar un propósito diferente (sea público o privado) al prescripto por las disposiciones que habilitan su dictado, el acto se encontrará viciado por la existencia de desviación de poder con su consiguiente invalidez que no es otra cosa que la valoración teleológica de la actuación administrativa. A partir de ello, la figura de la desviación de poder queda comprendida dentro de la noción de la arbitrariedad entendida esta última como el proceder contrario a la justicia, la razón o las leyes.

Que, bajo tales premisas y en concreta aplicación de las mismas a la causa bajo examen, debe señalarse que, del cotejo del conjunto de las constancias obrantes en expediente administrativo -considerado el mismo en su totalidad-, no se advierte siquiera la existencia de una motivación contextual o *in aliunde* del acto administrativo en juicio, es decir, que dicho elemento –la motivación- no se encuentra presente en el propio texto del acto en cuestión ni resulta de las formalidades, informes o constancias administrativas previas a la emisión del mismo. En atención a ello; a las pautas expuestas en el párrafo anterior y a que el acto cuya nulidad se pretende ha sido dictado el 22/12/2011 (cfme. constancia de fs. 17 del expte. adm.), esto es, 9 días antes de que operara el plazo

prescriptivo –que comenzó a correr el 01/01/2007 en tanto se trata de una operación registrada el 28/12/2006-, considero que el mismo no puede reputarse válido.

Que, como consecuencia de ello, entiendo que el acto impugnado no tuvo la virtualidad de interrumpir la prescripción de acción del fisco para imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA-, habiendo operado la misma, no mediando causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2011 conforme arts. 934; 935; 803 y 804 del CA. En mérito a lo dicho corresponde, a mi juicio, hacer lugar a las excepciones planteadas por la recurrente.

VI.- Que, sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, cabe añadir que coincido con el criterio sostenido por el Dr. Juan Manuel Soria en causas tales como "PILAR PARTES c/DGA s/recurso de apelación", Expte. N° 30.484, sentencia del 21/05/19, según el cual, la DGA, tiene el *deber* de notificar el auto de apertura del sumario. Ello, en virtud de lo establecido en el **artículo 1012 inciso b) del CA** en cuanto dispone que "*Sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este Código, deberán ser notificados (…); b) Los (…) que en alguna medida, **afectaren derechos subjetivos o intereses legítimos***" carácter que - sin duda- reviste el auto de apertura del sumario, en tanto su dictado ha sido previsto por el legislador como causa de interrupción o suspensión de la prescripción. En orden a ello, no puede pasar desapercibido que 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 Procedimiento Administrativo", Madrid, 1977, pág. 582).

VII.- Que la circunstancia de que los artículos 805 inc. a) y 937 inc. a) del CA- aplicables al caso- establezcan que el curso de la prescripción se interrumpe por el mero **dictado** del auto por el cual se ordena la apertura del sumario, 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 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). Es que, jurídicamente no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su 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 la entidad jurídica, es decir, su "validez".

Que, con arreglo a lo dicho y en relación al caso que nos convoca, entiendo que el auto de apertura del sumario, aún si reuniera los elementos requeridos en artículo 1094 del CA, no podría, en este caso, reputarse válido, en tanto no se advierte, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de la notificación del mismo a la actora en tanto esta notificación constituye una exigencia impuesta por la ley cuyo incumplimiento, reitero, afecta la validez misma del acto.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Hacer lugar a la excepción de nulidad planteada por la actora y, en consecuencia, declarar la nulidad del auto de apertura de sumario.

2.- Hacer lugar a la excepción de prescripción planteada por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A, en relación al PE N° 06 001 EC03048095 Y, con costas a la D.G.A.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando V.- del voto del Dr. Horacio J. Segura.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A, en relación con la operación documentada mediante la destinación N° 06 001 EC03 048095 Y, por la firma AIT S.A., en las Actuaciones N°14832-86-2011, arts. 803, 934 y conc. del C.A., con costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2020.10.02 09:54:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2020.10.02 09:59:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2020.10.02 15:09:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2020.10.02 15:11:00 -03:00