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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2020-76680901-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 9 de Noviembre de 2020

Referencia: SENTENCIA - EX-2019-102499669-APN-SGASAD#TFN - MATTEL ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Año del Sexagésimo Aniversario del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2019-102499669-APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"MATTEL ARGENTINA S.A. c/ DGA s/RECURSO DE APELACION",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DEPRLA N° 8935/2017 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 13289-23023-2011/1, en la cual se resolvió: en su art. 1°) ABSOLVER a la firma MATTEL ARGENTINA S.A. y al despachante de Aduana de la infracción al art. 954 inc. a) del C.A. con respecto a la destinación N° 07 001 IC06 007537 S y en su art. 2°) Formular cargo por la suma de U$S 71.742,03 en concepto de tributos.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> Que mediante apoderada, la firma MATTEL ARGENTINA S.A., con fecha 15 de noviembre de 2019, interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 8935/2017, del 16 de noviembre de 2017, que fuera notificada por SICNEA el 05/11/2019.

Argumenta, en primer lugar, la nulidad del auto de apertura del sumario al considerar que el mismo es nulo de nulidad absoluta porque no cumple con las exigencias del art. 1.094 del C.A.. Afirma que la única finalidad del acto era interrumpir o suspender la prescripción ya que ni siquiera se determinaron con precisión los hechos constitutivos de la infracción ni se liquidaron tributos como exige el inc. d) de dicho artículo.

Seguido ello, plantea la nulidad del procedimiento administrativo por considerar que la tramitación del sumario presenta falencias procedimentales de gravedad en tanto la aduana no corrió vista de las actuaciones administrativas conforme lo establece el art. 1101 del C. A. Explica que saltear la corrida de vista es una gravísima violación a la garantía del debido que no sólo viola el mentado derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino que este se dictó en el marco de un procedimiento que no ha cumplido con

las pautas establecidas por la normativa aplicable, lo que constituye una expresa transgresión al Código Aduanero y a las disposiciones emanadas de la propia Dirección General de Aduanas.

Asimismo, plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos reclamados al entender que el acto de apertura de sumario se considera nulo, el mismo no pudo suspender y/o interrupir la prescripción conforme lo reglado por los arts. 805 inc. a) del C. A., y advierte que la acción del fisco para percibir los tributos prescribió el 1° de enero de 2013.

Plantea la violación del principio del debido proceso adjetivo y de su derecho a obtener una resolución judicial dentro de un plazo razonable, ello en virtud de la excesiva duración del proceso y destaca que el excesivo tiempo que demoró la aduana en resolver el sumario, le impidió acogerse a los beneficios de la Ley 27.260. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- **Contestación del traslado**: Que con fecha 13 de marzo de 2020, mediante IF-2019-94666976-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora. Efectúa una breve reseña de los hechos. Opone excepción de incompetencia como de previo y especial pronunciamiento con fundamento en que la recurrente pretende recurrir una resolución que no es CONDENATORIA, sino ABSOLUTORIA que formula un cargo por el pago de tributos.

Manifiesta que no se está en presencia de un procedimiento infraccional, sino de una simple determinación tributaria. Concluye que, al resultar el cargo apelado una liquidación originaria de tributos y por ello haber correspondido el procedimiento reglado por el art. 1053 inc. a) del C.A., este Tribunal debe declararse incompetente para resolver en la presente causa.

Seguido ello, subsidiariamente, contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Expresa que la actora tuvo perfectamente la posibilidad de defenderse del cargo notificado pudiendo interponer la impugnación en los términos del art. 1053 y siguientes del C.A. y voluntariamente no lo hizo, solicitando se rechace el planteo de nulidad.

En relación al planteo de nulidad del procedimiento administrativo, sostiene que no se ha afectado el derecho de defensa pues la actora ha tenido oportunidad de esgrimir sus defensas en esta instancia. Cita jurisprudencia al respecto.

Señala que la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos no se encuentra prescripta en razón de que desde la instrucción del sumario hasta el dictado del pronunciamiento que habilita la vía ejecutiva la prescripción de la acción tributaria se suspende (art. 805 C.A.). Entiende que en el caso de autos no se ha vulnerado el plazo razonable para con el administrado y asimismo no resultan aplicables los criterios y fallos que la actora invoca a su favor. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Ofrece como prueba las actuaciones administrativas de la causa, hace reserva de caso federal y peticiona que se haga lugar a la excepción planteada, se rechace la apelación incoada y se confirme el fallo aduanero con expresa imposición de costas.

IV.- Que mediante PV-2020-55412053-APN-VOCXXI#TFN, se corrió traslado a la actora de la excepción

opuesta por la representación fiscal, el cual fue contestado mediante IF-2020-56593693-APN-DTD#JGM. Hace un análisis de lo normado por el art. 1132 C.A. y concluye que dicho procedimiento es aplicable pues el cargo se encuentra contenido en una resolución definitiva recaída en un procedimiento infraccional. En este sentido, entiende que al tener los tributos reclamados origen en la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 C. A., se debe seguir con el procedimiento previsto por el legislador en el art. 1132, inc. 1 C.A.. En virtud de lo expuesto, solicita que se rechace la excepción de incompetencia de este Tribunal para entender en autos opuesta por el Fisco y se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, con costas.

V.- Que en fecha 28/8/2020 (PV-2020-57098055-APN-VOCXXI#TFN) se resolvió tratar la excepción opuesta por la representación fiscal como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 21/10/2020 (PV-2020-71205600-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a esta Sala "G" y en fecha 5/11/2020 (IF-2020-75741263-APN-VOCXXI#TFN) se ponen los autos a sentencia.

VI.- Que a fs. 1 obra el acta de denuncia N° 3466/11 por infracción tipificada en el art. 954 del C.A. en la que no resulta de aplicación el certificado de origen para la mercadería documentada en la destinación N° 07 001 IC06 007537 S. A fs. 2/3 se agrega el certificado de origen de la República Popular China y a fs. siguiente se deja constancia que la generación del cargo en concepto de multa automática a la firma MATTEL ARGENTINA tramita por actuación N° 13289-23023-2011. A fs. 5 se giran las actuaciones a la Sección Liquidaciones. A fs. 7 obra agregada impresión de pantalla referida a la consulta de la garantía N° 966132. Con fecha 4 de diciembre de 2012 (fs. 9), se dispone la instrucción de sumario. A fs. 12 se remiten las actuaciones a la División Fiscalización y Controles Simultáneos a fin de que informe los montos adeudados en concepto de tributos, dicha liquidación se encuentra agregada a fs. 13. A fs. 15/17vta. obra la Resolución DEPRLA N° 8935/2017, aquí apelada.

VII.- Que corresponde analizar y resolver, previo a todo, la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Al respecto, el fisco sostiene que la actora debió -y no lo hizo- haber impugnado el cargo en sede administrativa en los términos del art. 1053, inc. a) del Código Aduanero y no haber interpuesto el recurso de apelación previsto en el art. 1132 ap. 1 del C.A.

Que el art. art. 1132 apartado 1 establece que *contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos de repetición y para las infracciones como así también en los supuestos de retardo por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados se podrá interponer en forma optativa y excluyente: a) el recurso ante el Tribunal Fiscal; o b) demanda contenciosa ante el juez competente*. Por su parte, el art. 1133 del C.A. dispone que *salvo en los supuestos de retardo, la apelación o la demanda previstas en el artículo 1132 deberán interponerse dentro del plazo de QUINCE (15) días, contado desde la notificación de la resolución.*

Que, por su parte, el art. 1053, inc. a), del C.A., establece los supuestos en los que el administrado puede impugnar el acto por el cual se liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviera contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.

Que, como se dijo en el considerando precedente, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por la infracción prima facie tipificada en el art. 954 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que el certificado de origen resultó no ser de aplicación para la mercadería documentada en la destinación N° 07 001 IC06 007537 S. Que el servicio aduanero, luego de comprobar que los hechos investigados no se cometieron, al no configurar un ilícito aduanero y que los imputados no fueron responsables del ilícito en cuestión, absuelve a la firma Mattel Argentina y le formula cargo en concepto de tributos.

Que, si bien se absuelve a la firma de la infracción al art. 954 inc. a) del C.A., resulta indiscutible que dicha resolución resultó condenatoria para la importadora, toda vez que se ordenó formular cargo por los tributos que se consideraron adeudados.

En consecuencia, al tratarse de un sumario infraccional que culmina con la resolución aquí apelada que pone fin al mismo, este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa. Por ende, corresponde rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, sin costas.

VIII.- Que a fin de continuar con un orden en la exposición considero pertinente resolver la nulidad y prescripción planteada por la actora a pesar de haberse invocado como otro argumento más de la cuestión de fondo.

Que, conforme resulta de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las mismas se iniciaron por la infracción Prima Facie tipificada en el art. 954 del C.A. (ver acta de denuncia obrante a fs. 1).

Que en razón de ello, el servicio aduanero dictó la Resolución DEPRLA N° 8935/2017 mediante la cual se resolvió, en su art. 1°) ABSOLVER a la firma MATTEL ARGENTINA S.A. y al despachante de Aduana de la infracción al art. 954 inc. a) del C.A. con respecto a la destinación N° 07 001 IC06 007537 S y, en su art. 2°), formula cargo en concepto de tributos.

Que en consecuencia, la firma apeló el resolutorio ante este Tribunal, argumentando que el auto de apertura de sumario no tuvo la entidad suficiente para operar como causal de suspensión e interrupción del curso de la prescripción**.** Específicamente considera que dicho acto debería considerarse nulo por no reunir los elementos requeridos por el art. 1094 del C.A., y destaca que el mismo se dictó con el fin de interrumpir o suspender la prescripción, y no de impulsa un proceso de investigación.

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 que dispone la instrucción de 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. 9 del expediente administrativo antecedente de estos autos (Actuación N° 13289-23023-2011), obra el auto de apertura del sumario de fecha 04/12/2012.

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 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, en el auto que se dispone la instrucción de sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., en contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 del C.A., 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. Es decir, no sólo no se efectuó una liquidación previa al auto de apertura, sino que recién con fecha 19/06/2017 se realizó la liquidación de los tributos pretendidos por el fisco -casi cinco años después del auto que dispone la instrucción de sumario- (ver fs. 13 de las actuaciones administrativas).

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 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.

Asimismo, cabe agregar que el art. 1101 del C.A. dispone "C*umplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (…)."*

Que, en efecto, la única notificación que se cursó a la importadora se realizó a recién al hacerle saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 8935/2017, sin que con anterioridad se notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. ya citado.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que *sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados* (…).

Que indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.)

De este modo, resulta impensable que la importadora haya podido ejercer su derecho de defensa cuando la corrida de vista no fue efectuada.

Que el proceder del servicio aduanero afecta no sólo el derecho de defensa sino también los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "*Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero*").

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 04/12/2012 -obrante a fs. 9 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 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 01/01/2008, 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 31/12/2012, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, como se dijo, el acto que dispone la instrucción de sumario de fecha 04/12/2012, por las razones expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que el acto inmediato posterior fue dictado más de cuatro (4) años después del auto de apertura de sumario, con fecha 03/04/2017 ordenándose el giro de las actuaciones (ver fs. 10). 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 la liquidación de fecha 19/06/2017 (ver fs. 13 de las act. adm.) fue dictada 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 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 siquiera 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 a la D.G.A..

IX.- Que en virtud de la forma en la que se resuelve el presente recurso, el tratamiento de los demás argumentos esgrimidos por la apelante se tornan innecesarios.

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

1.- Rechazar la excepción de incompetencia interpuesta por la representación fiscal. Sin costas.

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

3.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas a la D.G.A.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Que los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a VI del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Que adhiero al voto del vocal preopinante en cuanto sostiene que este tribunal resulta competente para entender en la causa en tanto, la apelada, constituye una resolución definitiva dictada en el marco de un procedimiento infraccional encuadrable en el art. 1132 ap. 1 del CA. Cabe añadir que la misma representación fiscal, en oportunidad de notificar la resolución apelada, le hizo saber a la recurrente que podía ejercer la vía recursiva reglada en el art. 1132 del C.A. (ver RE-2019-102497423-APN-SGASAD#TFN). En virtud de ello corresponde, a mi juicio, rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal. Sin costas.

III.- Dicho lo que antecede y en el entendimiento de que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros), por razones de orden lógico, corresponde examinar, en primer término, si, como lo plantea la recurrente, la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de la acción penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto 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.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente con los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

IV.- Que, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 04/12/2012 (ver fs. 9 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado/s.

Que, con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado no tiene la entidad suficiente a fin de producir la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del CA.

Que habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2008, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2012 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 16/11/2017 y notificada el 05/11/2019).

Que, en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (giro de las actuaciones de fs. 10; liquidación de tributos de fs. 13) fueron dictados más de 4 años después del mismo (en abril y junio de 2017), es decir, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido.

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT 07 001 IC06 007537 S.

V.- Que por el modo en que se resuelve, entiendo que se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **voto por:**

1.- Rechazar la excepción de incompetencia interpuesta por la representación fiscal. Sin costas.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT 07 001 IC06 007537 S. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Horacio J. Segura.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría **SE RESUELVE**:

1.- Rechazar la excepción de incompetencia interpuesta por la representación fiscal. Sin costas.

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

3.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas a la D.G.A.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2020.11.09 11:53:14 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: 2020.11.09 12:50:04 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: 2020.11.09 18:39:34 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
Date: 2020.11.09 18:40:14 -03:00