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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2020-81757820-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Noviembre de 2020

Referencia: SENTENCIA - EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN - ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS

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, Dres. Horacio Joaquin Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia Beatriz Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN: "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso:</u> Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución de PRLA N° 4050/2017, dictada por el Jefe (int.) del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires en la Actuación N° 12197-5902-2010, en cuanto se le formula cargo a la imputada por los tributos adeudados exigiéndole el pago de las sumas de U$S2.675,24 -en concepto de derechos de importación- y $ 7.375,15, en concepto de tributos, con más intereses de ley, en su carácter de garante de la firma "VILMAX SACIFIA", a la que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación al DIT N° 06 001 IT14 003361 B.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> Que mediante apoderada, la firma ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS, con fecha 7 de agosto de 2019 interpone recurso de apelación contra la Resolución de PRLA N° 4050/2017, de fecha 31/05/2017, que fuera notificada por SICNEA el 28/06/2019.

Señala, en primer lugar, que en el sumario no se menciona cual fue concretamente el incumplimiento que se le imputa al importador y es por ello que el mismo no tiene manera de conocer en qué consistió la transgresión de dicha informalidad que derivaría en la infracción determinada.

Plantea la nulidad del sumario con motivo a que la denuncia obrante a fs. 1 no tiene fecha e indica que la misma hace a la forma del acto administrativo junto con la firma e identificación del funcionario público. Explica que en

base a la referida denuncia se inicia el sumario una vez que la empresa ya estaba en quiebra generando un serio perjuicio y afirma que el acto de apertura del sumario carece de elementales requisitos de validez, incumpliendo con lo establecido en el art. 1094 del C.A.

Manifiesta que no fue notificada la vista a la imputada o en su caso al síndico de la quiebra y por tal motivo, la resolución N° 4050/17 resultaría nula de nulidad absoluta.

Asimismo, opone la excepción de prescripción de la acción para percibir tributos liquidados en atención a que la importación temporal venció el 17/05/20007, comenzando a correr el plazo de prescripción el 1° de enero de 2008 y se suspendió con la apertura del sumario el 12 de diciembre de 2012, habiendo transcurrido hasta ese momento cuatro años, once meses y doce días. Agrega que el plazo suspendido se reanudó el 31 de mayo de 2017, fecha en la que se dictó la Resolución N° 4050, siendo notificada de la misma el 28/06/2019, para ese momento ya habían transcurrido siete años y diecinueve días y por tal motivo la acción del Fisco para reclamar los tributos ya se encontraba ampliamente prescripta (conf. art. 803 del C.A.). Cita jurisprudencia y doctrina al respecto.

Resalta que la dilación en el tiempo, sin actividad procesal durante más de cinco años evidencia el desinterés y la escasa actuación de la D.G.A., en la percepción del crédito contenido en el cargo, ya que nada impedía dictar y notificar una resolución tan simple.

Sostiene que al no estar agregada la póliza original ni la copia certificada de impresión del Sistema Malvina, no estaría acreditado en autos que la misma se encuentre vigente, siendo la D.G.A. quien debe probar su existencia y condiciones.

Solicita que para el hipotético caso que no se haga lugar a lo agravios, su obligación deberá limitarse a las sumas máximas aseguradas, excluyéndose la póliza que garantice el derecho adicional, con más los intereses que correspondan desde la notificación de la corrida de vista al importador.

Finalmente, por los argumentos que desarrolla y la prueba ofrecida, solicita que se haga lugar a la apelación impetrada con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> Que la representación fiscal, con fecha 15 de octubre de 2019, contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa.

Efectúa una somera reseña de las actuaciones y de los agravios vertidos por la actora. Realiza un sucinto relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora que no sean de su expreso reconocimiento o surjan de las actuaciones administrativas de la causa.

Manifiesta que una de las características de la figura infraccional en trato es que la carga de la prueba recae sobre la importadora y es ella quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera que ha cumplido con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Agrega que como consecuencia de ello, la compañía aseguradora es responsable por los tributos que se liquidan por dicha infracción.

Respecto al planteo de nulidad efectuado por la recurrente, destaca que intenta declarar nula la notificación de la corrida de vista realizada a la importadora para desentenderse de su obligación tributaria en su calidad de garante cuando la misma fue efectuada de manera correcta, perfectamente válida, legal y conforme a la ley. Con relación a la falta de fecha de la denuncia explica que la misma es un acto preparatorio que da inicio a la investigación de una presunta infracción, de la cual fueron efectivamente notificados con la corrida de vista y afirma que no se

presentaron a formular su descargo.

Expresa que la corrida de vista del sumario detalla específicamente el N° de la DIT en cuestión, los hechos constitutivos, la imputación específica, multa mínima a los efectos del pago voluntario, importes reclamados e incluso se indica a la importadora la documentación que deberá presentar para acreditar la cancelación de la DIT.

Argumenta que no ha operado la prescripción de la acción fiscal para percibir los tributos intimados. Explica que en el caso de autos, el plazo quinquenal comenzó a correr a partir del 01/01/2008 por lo que la acción prescribiría el 31/12/2013, sin embargo, el 12 de diciembre de 2012 se instruyó el sumario suspendiéndose el término del instituto. Aclara que encontrándose los plazos suspendidos se correría vista y luego se dictaría la Resolución apelada con fecha 31 de mayo de 2017. Cita jurisprudencia.

Señala que de las actuaciones administrativas obra constancia informática de la Póliza N° 604770 y es por ello que la compañía se encuentra obligada a pagar con motivo del incumplimiento generado por la importadora, cuya infracción se encuentra tipificada y penada por el art. 970 del C.A. Agrega que la actora se obligó ante el asegurado por una suma que surge como consecuencia de una liquidación tributaria, vinculada inexorablemente con una operación aduanera y formalizada a través de una destinación de importación temporal. Ello así, es el contrato de fianza el que establece que la actora responde en iguales términos que el importador.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Que en fecha 6/10/2020 (PV-2020-67188220-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, en fecha 18/11/2020 (IF-2020-79863864-APN-VOCXXI#TFN) se ponen los autos a sentencia.

V.- Que a fs. 1 de las actuaciones administrativas n° 12197-5902-2010 obra agregada el acta de denuncia por la supuesta infracción al artículo 970 del C.A. en relación a la D.I.T. N° 06 001 IT 14 003361 B y a fs. 2/84 obra la declaración jurada para cancelación de importaciones temporales con fecha 21/09/2010. A fs. 85 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090, inc. c), del C.A. A fs. 90 obra liquidación de la multa y los tributos. A fs. 92 se corre vista a la imputada y se cita a la firma Aseguradores de Cauciones S.A. Compañía de Seguros, en su carácter de garante de la obligación tributaria y no habiendo presentado su descargo, se da por decaído el derecho conferido. A fs. 99 ante la incomparecencia de la firma VILMAX SACIFIA, se la declara en rebeldía a la nombrada. Finalmente, a fs. 103/105, y con fecha 31 de mayo de 2017, se dictó la resolución DE PRLA Nro. 4050, notificada a la Aseguradora el 28/06/2019, apelada en autos.

VI.- Que a fin de mantener un orden en la exposición considero pertinente resolver, previo a todo, la nulidad y prescripción planteada por la actora a pesar de haberse invocado como otro argumento más de la cuestión de fondo.

Que la firma ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS se agravia respecto de la prescripción de la acción fiscal para percibir el cobro de los tributos por la presunta infracción prevista por el artículo 970 del C.A. en relación a la D.I.T. N° 06 001 IT 14 003361 B. 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 la apertura del sumario se dictó al límite 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 previo a analizar lo mencionado en el párrafo precedente, cabe aclarar en relación al primer agravio expuesto por la apelante -con motivo de que la denuncia obrante a fs. 1 de las actuaciones administrativas no contiene fecha-, se advierte que el elemento imprescindible para la valides del acto es la fecha que no figura en el acta de denuncia de fs. 1, pero dicho faltante puede ser suplido por el primer acto fechado a posteriori, que del caso resulta ser la de la carátula que da origen a las presentes actuaciones administrativas en tal fecha (07/12/2010).

Que aclarado ello, 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. 85 del expediente administrativo antecedente de estos autos (actuación SIGEA Nº 12197-5902-2010), obra el auto de apertura del sumario de fecha 12/12/2012.

Hay una liquidación previa al auto de apertura a fs. 83, la misma evidencia no ser suficiente a la entonces nueva liquidación ordenada en el auto de apertura, efectuada a fs. 90 de las actuaciones administrativas, la que si bien no ostenta la fecha, puede darse por cumplida por el acto posterior de fecha 27/01/2017 (ver fs. 91).

Así las cosas, de la compulsa de dicho acto de apertura resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la firma VILMAX S.A.C.I.F.I.A., el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del CA para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción de sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A y

ordena : "*Previo a todo trámite, pasen las presentes al contador actuante, a fin de practicar la liquidación por la infracción que se investiga en el presente sumario.*" esto en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a liquidar los tributos que correspondan, siendo que en el caso de autos, la liquidación tributaria recién se realizó en el mes de enero de 2017, es decir, luego de 4 años (ver fs. 90 y 91 de las Act. Adm.).

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 importadora 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 01/02/2017.

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 12/12/2011 -obrante a fs. 85 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 el vencimiento la destinación involucrada operó el 17/05/2007. 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 de apertura de sumario de fecha 12/12/2012, por las razones expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que el acto inmediato posterior fue dictado cuatro (4) años después del auto de apertura de sumario, con fecha 26/12/2016 ordenándose el giro de las actuaciones (ver fs. 86). 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 27/01/2017 (ver fs. 90 y 91 de las act. adm.) como la corrida de vista de fecha 01/02/2017 (ver fs. 92 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. 85 de las act. adm., atento haber sido dispuesta con fecha 01/02/2017, es decir cuatro años y dos 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.

VII.- 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.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI.- 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. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 06 001 IT14 003361 B, 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 V del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Que, 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, la prescripción de la acción del fisco para el cobro de tributos.

Al respecto, cabe señalar 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 se trata de una resolución que no resulta inocua para el presunto responsable por cuanto, uno de sus efectos, es suspender la prescripción de la acción del Fisco para percibir el tributo, hasta que recayere una decisión ejecutoria. 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). **III.-** Que adquiere particular relevancia señalar aquí, que de conformidad con inveterada doctrina de la Corte Suprema, las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla. Es necesario dejar en claro que el artículo 805 inc. a) del CA debe ser leído de la siguiente manera: La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) desde la (notificación) de 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 la circunstancia de que el artículo 805 inc. a) del CA -aplicable al caso- no diga expresamente que el curso de la prescripción se suspende por la "**notificación**" 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".

IV.- Que la interpretación armónica de los preceptos citados, sumada a la naturaleza administrativa del acto de que se trata, me permite concluir que el acta de apertura del sumario debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549. De admitirse una solución distinta, se generaría un resultado disvalioso 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.

V.- Que, en relación al caso sub examine, cabe señalar el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 12/12/2012 (ver fs. 85 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 carece de la entidad necesaria para 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 –en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento acaeció el 17/05/2007- 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 30/05/2017 y notificada el 28/06/2019).

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos.

VI.- 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:

Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT 06 001 IT14 003361 B. Con costas.

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 VI.- del voto del Dr. 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. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 06 001 IT14 003361 B, con costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2020.11.25 10:19:51 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: 2020.11.25 11:42:51 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: 2020.11.25 19:02:39 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: 2020.11.25 19:04:18 -03:00