Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-106363372-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 3 de Noviembre de 2021

Referencia: SENTENCIA EX-2019-50625051-APN-SGASAD#TFN: "EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación" (y su acumulado EX-2019-50941386-APN-SGASAD#TFN "JUAN J. BAIML S.A.¨)

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 expediente **EX-2019-50625051-APN-SGASAD#TFN, caratulado: "EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación" (y su acumulado EX-2019-50941386-APN-SGASAD#TFN "JUAN J. BAIML S.A.¨)**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se debe determinar si la Resolución N° 5508/16 (DE PRLA) dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12073-747-2006, resulta ajustada a derecho en cuanto condena a las firmas EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. y JUAN L. BAIML S.A. al pago de una multa por la suma de $ 76.865,28 y al pago de tributos aduaneros por la suma de U$S 8.740,37 y la suma de $ 40.994,82 en concepto de IVA adicional y Anticipos de Ganancias, por la presunta comisión de las infracciones previstas y penadas en los arts. 970/971 del C.A., en relación a la operación documentada mediante el DIT N° 06 001 IT14 04 000183 W.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: <u>Coactora EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L.</u>: Que con fecha 30/05/19 se presenta la coactora EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. e interpone recurso de apelación contra la antes referida Resolución. En primer lugar, efectúa un sucinto relato de los hechos que motivaran el inicio del expediente administrativo y en relación al trámite del mismo. Seguidamente, plantea la nulidad del auto de apertura de sumario sosteniendo que el mismo fue dictado con el único fin de interrumpir el curso de la prescripción de la acción penal y que no cumple con los requisitos establecidos por el art. 1094 del C.A.. Cita jurisprudencia. Enfatiza que no se cumplió con la verificación, clasificación arancelaria, valoración y liquidación de los tributos los cuales, señala, se encontraban pagos en razón de que la mercadería había sido nacionalizada

previamente. Insiste en que el dictado del auto de apertura de sumario fue un intento dirigido a la suspensión y/o interrupción del plazo de prescripción de las acciones penal y tributaria respectivamente y que, al no cumplir con las exigencias del art. 1094, dicho acto resulta nulo y no surte el efecto indicado, provocando la nulidad de lo actuado con posterioridad a su dictado. Sostiene que se ve vulnerado su derecho de defensa garantizado constitucionalmente y que la nulidad en trato no puede ser convalidada. Cita jurisprudencia. Considera que se encuentran prescriptas las acciones de naturaleza penal y tributaria, no sólo por el hecho de considerar nulo el auto de apertura de sumario que hubiese provocado la interrupción o suspensión de dichos plazos, sino también porque entiende que el mismo debió ser notificado para surtir efecto. Cita jurisprudencia. Hace referencia a la publicidad como requisito relativo a la eficacia del acto administrativo. Cita jurisprudencia y doctrina referida a la aplicación supletoria de las normas contenidas en el Código Penal y en la Ley de Procedimientos Administrativos. Afirma que la notificación del acto garantiza la defensa en juicio del imputado. Analiza pormenorizadamente el instituto de la prescripción de la acción en materia penal, así como el concepto de notificación y jurisprudencia preeminente al respecto. Prosigue con los argumentos referidos a la prescripción de la acción tributaria. En tal sentido, sostiene que el auto de apertura de sumario no pudo producir la suspensión del plazo prescriptivo por carecer de los elementos exigidos por la norma. Asimismo, señala que tampoco ocurrió la interrupción del plazo prescriptivo en tanto la notificación de los tributos y de la resolución condenatoria se efectuó con posterioridad al vencimiento de dicho plazo. Considera inaplicable la doctrina sentada en el plenario “Hughes Tool”, a la vez que critica los fundamentos del mismo. Hace referencia a la infracción imputada (art. 970 del C.A.). Argumenta que el traslado de la máquina se produjo luego de concluida la muestra a la que estaba destinada, y que la nacionalización y pago de los tributos aplicables a la destinación definitiva, se produjeron con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia otorgado por la Aduana. Afirma que la finalidad que determinó la importación suspensiva de la maquina en cuestión fue cumplido debidamente. Se agravia respecto de la liquidación de los tributos aduaneros en dólares. Finalmente ofrece prueba, formula la reserva del caso federal, y solicita se declare la prescripción de la acciones penal y tributaria y se lo absuelva respecto de la infracción imputada, a la vez que se disponga la improcedencia de la liquidación tributaria.

Coactora JUAN J. BAIML S.A.: Que con fecha 31/05/19 se presenta la coactora JUAN J. BAIML S.A. e interpone recurso de apelación contra idéntica resolución (Resolución N° 5508/16 DE PRLA). En primer lugar, efectúa un detallado relato de los hechos que sirvieran de antecedente al expediente administrativo. Seguidamente, fundamenta los agravios en forma coincidente a la coactora EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L.. De este modo, se agravia de los términos de la resolución recurrida, plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario, como así también la prescripción de la acción penal y de la acción tributaria, todo con idénticos fundamentos. En cuanto al fondo del asunto, sostiene que el adquirente sólo sería responsable si hubiera adquirido la mercadería una vez vencidos los plazos legales de permanencia en el territorio nacional y no se hubiere regularizado la situación a través de su importación definitiva. Asimismo, se agravia de la liquidación de los tributos efectuada en dólares. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se decrete la nulidad de las actuaciones a partir del auto de apertura de sumario, la prescripción de las acciones penal y tributaria, a la vez que se disponga la improcedencia del reclamo tributario y de su liquidación en dólares.

III. Contestación del recurso interpuesto por EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L.: Que con fecha 23/08/19 la representante del fisco contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda que no fueran específicamente reconocidos en su presentación. Seguidamente, afirma que la actora no cumplió con la normativa aplicable, ya que no presentó la solicitud de autorización necesaria para llevar adelante la transferencia de la máquina involucrada. Cita jurisprudencia y doctrina que considera aplicable al caso. Manifiesta que respecto de la figura infraccional del art. 971 del C.A. (aquí confunde la imputación respecto de la coactora cuyo recurso debe

contestar), la carga de la prueba recae sobre la importadora. Sostiene que en el caso de autos la importadora no ha ofrecido y acompañado la prueba que obraba en su poder y que, por ende, queda acreditado el incumplimiento. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se rechace la apelación interpuesta, con costas.

Contestación del recurso interpuesto por JUAN J. BAIML S.A.: Que con fecha 24/09/19 la representante del fisco contesta el traslado del recurso y ofrece acompañar las actuaciones administrativas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda que no fueran específicamente reconocidos en su presentación. Seguidamente, y tras un sucinto relato de los hechos, cita lo dispuesto en el art. 31 inc. b) del decreto 1001/82 y en el art. 264 del C.A.. Considera que la firma importadora transfirió sin autorización alguna la maquinaria importada temporalmente. Afirma que no surge en autos la presentación de la solicitud de autorización necesaria para llevar adelante la transferencia de la máquina involucrada, y que tales conductas conllevan la imputación efectuada en los términos del art. 971 del C.A.. Cita el texto de dicho artículo. Cita jurisprudencia y doctrina que considera aplicables al caso. Sostiene que en el caso de autos la importadora no ha ofrecido y acompañado la prueba que obraba en su poder y que, por ende, ha acreditado el incumplimiento. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso interpuesto, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas (SIGEA N° 12073-747-2006) se inician a fs. 1 con el Acta Denuncia de fecha 22/11/06 efectuada contra la firma EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del C.A.. A fs. 2/4 luce agregada la consulta computarizada del despacho de importación temporaria DIT Nro. 06 001 IT04 000183 W, oficializado el 10/05/2006 y cuyo vencimiento operaba el 06/01/07. A fs. 5/9 obran copias de la siguiente documentación aportada por la firma importadora: DIT involucrado, DI Nro. 06 001 IC83 000099 S, y Boleta de depósito de fecha 13/07/2008 por la suma de $ 37.233,67. A fs. 10 se presenta la firma importadora con fecha 11/07/06 informando que la mercadería objeto de la importación temporaria fue trasladada a Cañada de Gómez, Pcia. de Santa Fe. A fs. 11/12 lucen agregadas copias de la Factura Comercial Nro. 0002-00000940 de fecha 16/05/2006 de la firma EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO SRL a nombre del BANCO CREDICOOP, por la mercadería *"MÁQUINA KOMAX GAMMA 333 PC INCLUYE: MÓDULO DE CABLE CRIMPADO SISTEMA DE CNCN DE CONTROL MONITORES DE CRIMPADO ACCESORIOS DE FUNCIONAMIENTO; SEGÚN NOTA DE PEDIDO N 13853 LEASING FINANCIERO JUAN J. BAIML E HIJO S.R.L. DESPACHO DE ADUANA 06 001 IT04 000183W"*, y el REMITO Nro. 0002- 00000898 que alude a la factura antes descripta. A fs. 13 se encuentra el acta de comprobación labrada el 18/10/06 por personal de la División Comprobación de Destino en el domicilio de la firma importadora. A fs. 14 se dicta el Informe Nro. 1166/2006 (DV CDES) de fecha 6/11/06 el cual concluye que "... *Se deduce PRIMA FACIE una infracción al Art. 264 del C.A. Ley 22.415 razón por la cual se procede a formular denuncia por el total de la mercadería importada al amparo del despacho de Importación Temporal DIT número 06-001-IT04-000183W, situación prevista y penada por el Art. 970 de la misma ley (...) La fecha de infracción corresponde al día 18 de octubre de 2006.* ...". A fs. 16 se dicta la Nota Nro. 2101/06 (DV CODD) de fecha 21/11/06 dirigida al Depto. Procedimientos Legales Aduaneros, luciendo -*in fine*- sello de ingreso de las actuaciones a la Sec. de Actuación Nro. 4 con fecha 12/12/06. A fs. 17, con fecha 27/12/06, el Jefe de la Sec. de Actuación. Nro. 4 ordena reservar las actuaciones en Secretaría debido al importante número de expedientes. *In fine*, con fecha 18/04/07 se ordena un pase a un agente. A fs. 18, con fecha 15/06/07 se encuentra nueva constancia de giro de las actuaciones a otro agente. A fs. 19 se vuelve a agregar constancia computarizada del DIT involucrado. A fs. 20/22 se agrega constancia computarizada del resultado de la consulta al Sistema Registral de Empresas Activas. A fs. 23 se dispone la instrucción de sumario con fecha 16/11/11. A fs. 23vta. luce constancia de giro de las actuaciones con fecha 14/01/14. A fs. 24/27 se agregan constancias de consulta de fecha 06/06/16 en el SIM respecto del DIT y

del DI involucrados. A fs. 28 luce constancia SIM de la consulta de rutas. A fs. 29 la Secretaría actuante ordena en fecha 06/06/16 la remisión de las actuaciones a la División Control y Fiscalización. A fs. 30 con fecha 10/06/16 se informa clasificación, PA, tributos aplicables y base imponible. A fs. 31 con fecha 04/07/16 se agrega consulta de cotización de moneda. A fs. 32 con misma fecha se procede a la liquidación de los tributos y de la multa. A fs. 33/34 se agregan constancias SIM del DIT y de la garantía. A fs. 35 y vta., en fecha 07/07/16, se corre vista a EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO SRL y a JUAN J. BAIML e HIJO imputándoseles la infracción tipificada en el art. 970/971 del C.A., y se informa el importe de la multa mínima ($ 76.865,28) y de los tributos (U$S 8.740,37 y $ 40.994,82). A fs. 36/39 se encuentra el resultado de la consulta al Sistema Registral respecto de las firmas involucradas. A fs. 42/43 obra constancia del correo argentino de notificación de la firma EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO en fecha 07/10/16. A fs. 45/57 contesta la vista la firma EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO con fecha 20/10/16. A fs. 58 luce agregado un sobre con documentación complementaria aportada por la imputada. A fs. 59/61 contesta la vista JUAN J. BAIML con fecha 27/10/16 y acompaña también sobre con documentación complementaria. A fs. 62, con fecha 27/10/16, se tuvo por presentada a ambas empresas y por agregada la documental acompañada. A fs. 63 se encuentra el resultado de la consulta al Registro de infractores. A fs. 64, con fecha 14/11/16, se ordena el pase de las actuaciones para resolver. A fs. 65/70 obra la Resolución Nro. 5508/16 dictada en fecha 14/11/16 apelada en autos.

V.- Que con fecha 17/10/19 se celebró –en el trámite del presente expediente- la Audiencia en cuya oportunidad se abrió la causa a prueba, ordenándose el libramiento de oficio, el cual fuera contestado con fecha 9/12/19.

Que con fecha 18/11/20 se resolvió acumular el expediente N° EX-2019-50941386- -APN-SGASAD#TFN caratulado “JUAN J. BAIML S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”, al presente expediente.

Que con fecha 8/06/21, y en virtud de la acumulación declarada mediante INLEG-2020-79697292-APNVOCXX#TFN, se dispuso tener por cumplida la prueba ordenada, la cual se limitó a la agregación de la constancia SIM del DI N° 06 001 IC83 000099 S (IF-2019- 109065768-APN-SGASAD#TFN), y tratar las excepciones opuestas por ambas coactoras con el fondo de la causa.

Que, finalmente, y atento el estado de autos, en fecha 1/11/2021 se elevan los autos a la Sala “G” y, con fecha 3/11/2021 , se ponen autos a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde decidir acerca de los planteos de nulidad y prescripción efectuados por ambas coactoras.

Que, ambas sostienen que el auto de instrucción de sumario resultaría nulo en tanto carece de los requisitos exigidos por el artículo 1094 del C.A.. Como correlato de la nulidad planteada, sostienen que el referido acto no surte los efectos necesarios a los fines de suspender y/o interrumpir el plazo de prescripción de la acción tributaria y penal, respectivamente. Es en base a la pretendida nulidad del auto de apertura de sumario que las coactoras entienden que el mismo fue dictado al sólo efecto de lograr la mera interrupción o suspensión de los plazos. Asimismo, sostienen que se encuentran prescriptas las acciones de naturaleza penal y tributaria, no sólo por el hecho de considerar nulo el auto de apertura de sumario, sino también porque entienden que el mismo debió ser notificado para surtir efecto.

Que, con relación a la acción penal, 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 (art. 804 del C.A.).

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, 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 a fs. 23 obra el auto de apertura de sumario de fecha **16/11/11** del expediente administrativo antecedente de estos autos (actuación SIGEA Nº 12073-747-2006).

Que, de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a cada una de las coactoras, 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, el mismo sólo se reduce a disponer la instrucción de sumario sin más: *"VISTO los hechos de autos por los que se da cuenta que la firma "EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO SRL" (CUIT N° 30-69185054-0) habría trasferido la mercadería ingresada al amparo de la Destinación N° 06 001 IT04 000183 W, con vencimiento en fecha 06/01/07, durante el plazo de permanencia otorgado, a la firma "JUAN J. BAILM E HIJO SRL" (CUIT N° 30-56166178-9), sin contar con la autorización del servicio aduanero, (fecha infracción 26/05/06), lo cual constituye "prima facie" la infracción tipificada en el art. 970/971 del Código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO en los términos del art. 1090 inc. c) del citado texto legal.- …"* .

Que, resulta a todas luces evidente que el acto carece de los elementos requeridos en el art. 1094 del C.A.. El mismo se ha dictado sin previamente clasificar y valorar la mercadería cuestionada, como tampoco 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) ni el importe correspondiente a la diferencia de tributos reclamados por la Aduana.

Que, asimismo, tampoco fue agregada la carpeta original de la destinación cuestionada, tal como surge del mismo auto de apertura de sumario en que expresamente se ordena su agregación: *"… DESE intervención al área que corresponda -mediante nota que se librará al efecto- con el objeto que se sirva remitir a esta Secretaría de Actuación N° 4 la carpeta original de la destinación involucrada en autos. "*.

Que, especialmente en relación a la falta de agregación de la carpeta original del despacho involucrado, (el cual no había sido agregado incluso al momento del dictado de la resolución definitiva) considero aplicable lo sentenciado por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la Causa N° 11.705/2017 *"Henkel Argentina SA (TF 35.851-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"* en la cual resolvió con fecha 12/12/2017 con un criterio aplicable *mutatis mutandi* al caso de autos. La cuestión fáctica llevada a consideración en dicho pronunciamiento resulta análoga a la de autos en cuanto tampoco se había agregado en sede administrativa el sobre original contenedor del DIT denunciado, pese a lo cual también se dispuso la instrucción del sumario.

Que, de la propia letra del art. 1094 del C.A. 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, 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 tanto la importadora como la adquirente de la máquina importada temporariamente hayan 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 **07/07/16**. Es decir -y como se verá a continuación- casi 4 años después de operado el vencimiento del plazo de prescripción (ver fs. 35 y vuelta de las act. adm.).

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 16/11/2011 -obrante a fs. 23 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.

VII.- Que, por su parte, cabe señalar que la destinación involucrada en autos fue oficializada el 10/05/2006, y su vencimiento operó el **06/01/2007** (concordantemente con lo que indica el auto de apertura de sumario de fs. 23 de

las actuaciones administrativas y conforme surge a fs. 2/4 de las act. adm. donde luce agregada la constancia computarizada del DIT en cuestión, ya que –recordemos- el original no fue agregado).

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 de apertura de sumario de fecha **16/11/2011**, por las razones expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que el acto inmediato posterior fue dictado 2 años y casi 2 meses después del auto de apertura de sumario, ordenándose únicamente el giro de las actuaciones con fecha 14/01/2014 (ver fs. 23vta. de las act. adm.), y el próximo acto inmediato posterior a ello, se produjo 2 años y casi 5 meses después (ver fs. 24/27 donde se limita a agregar constancias de consulta en el SIM de fecha 06/06/2016). Es decir que el primer acto inmediato posterior al auto de apertura de sumario -el cual sólo consistió en ordenar un pase de las actuaciones- se dictó ya vencido el plazo de prescripción, y que los actos posteriores -recordemos más de 2 años después de ordenado dicho pase- se produjeron forzosamente -también- una vez vencido el referido plazo. Es así que tanto la clasificación, valoración y liquidación de la mercadería en supuesta infracción (ver fs. 30 y 32 de las act. adm.), así como la corrida de vista (ver fs. 35 y vta. de las act. adm.), fueron dictadas una vez operada ampliamente la prescripción de las acciones 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 o suspender 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. 23 de las actuaciones administrativas, atento haber sido dispuesta con fecha **07/07/2016**, es decir tres años, 6 meses y 7 días 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). La 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 1º de 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, en cuanto al agravio esgrimido por las coactoras respecto de la falta de notificación del auto de apertura de sumario, resulta oportuno señalar que la jurisprudencia mayoritaria es conteste respecto de que no existe obligatoriedad en la notificación del auto de apertura de sumario y que actualmente se aplica lo dispuesto en el Plenario de Cámara "HUGHES TOOLS S.A." del 23/09/03, cuya doctrina fue reiterada en un fallo del mismo tenor: "ULTRAOCEAN S.A." del 13/11/09. En el referido Plenario se fijó como doctrina legal que: *"De acuerdo a la legislación aduanera, interrumpe el plazo de prescripción el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria, sin que para ello requiera su previa notificación."*. Dicha doctrina resulta obligatoria en tanto la Ley 26.853 (Creación de las Cámaras Federales de Casación) fue derogada por la Ley 27.500 (B.O. 10/01/19, art. 4°), restituyéndose el art. 303 C.P.C.C.N. y, en su consecuencia, la obligatoriedad de las sentencias plenarias mientras no sean modificadas por otro fallo de igual tenor.

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 de ambas acciones opuesta por las coactoras, con costas al Fisco.

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

IX.- Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en los considerandos VI y VII de la presente.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y la acción para perseguir el cobro de tributos, en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12073-747-2006, por la presunta comisión por parte de EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. y JUAN J. BAIML S.A. de las infracciones previstas y penadas en los arts. 970/971 del C.A., respectivamente, en relación a la operación documentada mediante DIT N° 06 001 IT14 04 000183 W.

3.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Sin perjuicio de mantener mi criterio, en orden a la necesidad imperiosa de que se notifique la apertura del sumario para considerar la posibilidad de suspender o interrumpir el curso de la prescripción, encuentro que el análisis que realiza el voto preopinante del sentido y alcance del artículo 1094 del Código Aduanero es correctísimo. Es que, en efecto, así como un acto administrativo debe ser notificado al interesado para modificar su situación jurídica frente a la autoridad administrativa, también es pertinente hacer notar que no cualquier declaración de voluntad del funcionario administrativo puede surtir efectos legales directos e inmediatos. Es de rigor que la administración observe los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de entidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción.

En ese sentido, corresponde destacar que en el sublite se le imputó a los administrados la presunta infracción prevista en el artículo 970 del C.A debido al incumplimiento del régimen de destinación suspensiva.

En ese estado de cosas era menester, conforme lo establece el art. 1094 CA, en cuanto aquí es de específico interés, la clasificación arancelaria y la valoración de la misma, la recepción de la declaración de los eventuales responsables como la liquidación de los presuntos tributos a abonar y las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos que fueran motivo de investigación.

Sentado lo que antecede, corresponde poner en evidencia que el auto de apertura no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria y ni liquidó los presuntos tributos a abonar. Todo eso fue diferido en el tiempo, incluso la agregación de la carpeta original del despacho involucrado.

Esa situación denota que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal, por lo que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta (art. 14 y 17 de la LNPA), lo que obsta a considerar la prescripción en los términos del código aduanero.

Por todo lo anterior, adhiero al voto del doctor Horacio Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en los considerandos VI y VII de la presente.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y la acción para perseguir el cobro de tributos, en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12073-747-2006, por la presunta comisión por parte de EL PROVEEDOR TECNOLÓGICO S.R.L. y JUAN J. BAIML S.A. de las infracciones previstas y penadas en los arts. 970/971 del C.A., respectivamente, en relación a la operación documentada mediante DIT N° 06 001 IT14 04 000183 W.

3.- Costas a la D.G.A.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.11.03 17:55:06 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: 2021.11.03 20:32:22 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: 2021.11.03 20:47:55 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: 2021.11.03 20:48:23 -03:00