Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-87699086-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Septiembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 36.964-A - NIDERA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"NIDERA S.A c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 36.964-A,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 3374/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, con fecha 10 de julio de 2015, en la Actuación N° 12041-616-2004, en cuanto condena a la firma NIDERA S.A, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., al pago una multa igual a 2 veces y 1/2 el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería introducida temporalmente, por las destinaciones Nº 01 001 IT14 001924 W (vto. 12/04/02), cuyo monto asciende a la suma de $ 57.554,30.- y formula cargo a la importadora y a la citada en garantía ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A, pago de las suma de U$S 8.077,80.- en concepto de tributos adeudados (Derechos de Importación, tasa de estadística e IVA) y $ 13.607,01.- en concepto de IVA adicional e impuesto a las ganancias, con más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 17/23 se presenta por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Manifiesta que ficha resolución fue notificada personalmente con fecha 23/03/2016. Efectúa una reseña de los hechos ocurridos que originaron la presente causa.

Asimismo, se agravia de la resolución apelada, en tanto y en cuanto, no es cierto que no haya cumplido con el régimen de destinación suspensiva vinculado al despacho Nº 01 001 IT14 001924 W en relación con la falta de regularización de la mercadería ingresada temporariamente.

Manifiesta que la encartada cumplió con la destinación temporaria reexportando los insumos importados. Hace mención que acompaño toda la documentación Permisos de Embarque y solicitud de CTC que descargarían la DIT en cuestión. Detalla los permisos que descargarían las DIT y el CTC aplicable para dicha operación. Agrega

que cada uno de los despachos involucrados en estas actuaciones cuentan con una hoja que detalla la descarga de los insumos importados mediante la operación de autos. Cita normativa aduanera y jurisprudencia de este Tribunal.

Aclara que el CTC aplicable ampara la mercadería toda vez que la posición que debe declararse en la operación es el del producto principal exportado, y no la P.A del envase de acuerdo el CTC 823/96, atento a lo que se está exportando es aceite en botellas. Cita doctrina.

Se agravia en cuanto a la multa, respecto de su graduación y de la liquidación tributaria, en cuanto a la aplicación del derecho adicional. Cita normativa y jurisprudencia.

Finalmente, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 34/40vta., se presenta el apoderado del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora importadora, acompaña las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento.

Hace una breve reseña de los hechos. Afirma que según resulta de las constancias del expediente administrativo, la actora no habría acreditado el cumplimiento de la reexportación de la mercadería antes del vencimiento del plazo otorgado por el régimen de importación temporaria.

Manifiesta que el CTC aportado por lo importadora no tipifica la posición arancelaria con la declarada en los PE.

Asimismo, argumenta que el proceso en cuestión es de carácter infraccional, por las cuales la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, quien debe demostrar fehacientemente y con la documentación aduanera pertinente, que ha cumplido con sus obligaciones bajo el régimen de importación temporaria. Cita normativa y jurisprudencia. Manifiesta que la determinación tributaria se da en el marco del sumario aduanero. Cita normativa, jurisprudencia y doctrina.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que de las actuaciones administrativas Nº 12041-616-2004 obra a fs. 1 Acta de denuncia por la presunta infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en relación a la DIT 01 001 IT14 001924 W, por la totalidad de la mercadería importada temporariamente (Vto. 12/04/02). A fs. 4 obra sobre contenedor de la DIT en cuestión y documentación complementaria. A fs. 5 obra la Nota de fecha 12/09/2005 y se agregan las act. adm. 608514-1299-2005. A fs. 6 obra Nota 6147/02, Solicitud de cancelación. A fs. 7/13 obra Nota de fecha 19/09/02 del despachante de aduana Norberto Pontoriero por la cual solicita la liberación de la garantía 703755 y acompaña fotocopia de la presentación, fotocopia del DIT, listados de PE que cancelan dicha DIT y copia de CTC 823/96. A fs. 14 obra Nota 2196/03 (07/03/03) dirigida al Juzgado en lo Penal Económico N°2 a los fines que remita la operación de autos, que fuera secuestrada en la Causa N° 21149/02. A fs. 15 obra nota de fecha 28/05/03 ordenando la desintervención del despacho en cuestión a los fines de realizar el análisis del mismo y en caso de corresponder, se proceda a su devolución a la Sección de Procedimientos Técnicos DGA. A fs. 16 obra Nota N° 3226/05 (28/03/05). A fs. 18 obra Instrucción de sumario (10/10/2006); *"…Visto la denuncia efectuada por la COMISION CAUSA 21.149, por la que se da cuenta que la firma NIDERA S.A. CUIT Nº 33-50673744-9, no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante la Destinación Nº 01 001 IT14 001924 W (vto.: 12/04/2002), lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO, en los términos del artículo 1090, inciso c) del citado texto*

legal".- y asimismo se solicita que se acompañe los permisos de embarque mencionados en el listado. A fs. 19 obra Nota (de fecha 22/10/10) dirigida a la División Verificación RAMO B: *"…a efectos que tenga a bien, informar el valor de aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación. Asimismo, se solicita informe si la mercadería era de importación prohibida por el régimen general a la fecha de la infracción (12/04/2002)…".* A fs. 20 obra aforo de la mercadería en infracción. A fs. 21 obra liquidación por tributos y multa de la DIT en cuestión. A fs. 25 obra consulta de garantía afectada. A fs. 27/vta., obra corrida de vista y se cita a la Aseguradora de Créditos y Garantías (póliza 703755) (de fecha 02/03/2011) notificado a la actora importadora a fs. 81(con fecha 10/03/2011) y a la aseguradora a fs.80 (con fecha 04/03/2011). A fs. 33 y 43/64 se presenta la importadora, contesta vista y acompaña documentación. A fs. 66/69 se presenta la aseguradora y contesta vista. A fs. 82 se tiene por contestada la vista por la importadora y la aseguradora y se ordena que pasen las actuaciones a la sección de procedimientos técnicos para que informe si se regularizo en tiempo y forma la situación de la DIT en cuestión (de fecha 15/04/2011). A fs. 84 obra Nota 6229/11 (de fecha 07/10/2011), de la que surge *"…habiendo analizado la documentación obrante en autos no resulta posible determinar la cancelación de la DIT en trato toda vez que, el CTC adjunto no tipifica el producto exportado."* A fs. 87/89 y 91/97 obran prints de pantalla de consulta al Registro Gral. De Infractores y Res. N° 1560/09 (DE PRLA) (a fs. 98/100 - fecha 31/03/09), Res. N° 837/15 (DE PRLA) (a fs. 101/111 - fecha 27/02/15), Res. N° 116/14 (AD GUAL) (a fs. 112/114 - fecha 05/08/12), Res. N° 171/14 (AD GUAL) (a fs. 115/118 - fecha 23/09/14) . A fs. 119 obra Nota de fecha 10/07/2015 que informa que *"… se deja constancia que la prescripción de la acción penal aduanera del presente sumario se encuentra interrumpida por la comisión de nuevas infracciones por parte de la firma Nidera S.A. conforme surge de fs. 87/118."*, y se ordena practicar nueva liquidación. A fs. 120 obra determinación de multa y tributos por la DIT de autos. A fs. 121/125 obra la resolución apelada en autos. A fs. 126 obra print de email de fecha 13/07/2015 solicitándose la remisión de las actuaciones de forma urgente atento el amparo presentado por la actora con fecha 15/07/2015. A fs. 127 obra nota de fecha 13/07/2014. A fs. 128/130 obra sentencia del 7/08/2015 de este Tribunal, en los autos 36.169-A "Nidera S.A. c/ dirección General de Aduanas s/ recurso de amparo".

V.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante las operaciones N° 01 00IT14001924 W de la firma NIDERA S.A., registradas ante la Aduana de Bs. As., el 16/04/2001, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 12/04/2002.

Que ocurrido el vencimiento de los referidos plazos de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del CA, condenándose a actora -mediante la resolución aduanera aquí apelada. -

VI.- Que el artículo 250 del C.A. establece que: *"La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que *"no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria"*. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la**

forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrará en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que, asimismo, lo que esta expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

VII.- Que tanto el referido Dec. 1439/96, como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria.

Que, al respecto, establecen: "*El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)*". (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el **Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92**. En tal anexo se establece que, además del Nº de solicitud del C.T.C., debe

indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que, el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.**

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. Nro. 18/92), la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"*** (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, parrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen"*.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92,* ***e*** *l interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado. Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio."*

VIII- Que, previo a determinar si la actora dió cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, debo señalar, que de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de multa y de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante la operación Nº 01 001 IT14 001924 W por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 18 de las act. adm.), y que sin bien la cuestión no fue planteada, ni introducida por las partes, por el principio "Iura novit curia" se consagra no sólo la facultad sino el deber del juzgador de resolver las sentencias con prescindencia del planteo de las partes principio que se encuentra plasmado en el art. 1143 del C.A., y asimismo, atento a la naturaleza material de las infracciones, no le resulta vedado al juzgador apreciarse de oficio en cuanto a la prescripción de la misma.

Que cabe recordar que el art. 934 del CA expresa *"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 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: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: "*...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;"*

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

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone 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. 18 del sumario administrativo antecedente de estos autos (actuación SIGEA Nº 12041-616-2004) obra el auto de apertura del sumario de fecha 10/10/2006.

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la actora, 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 sumario por la operación Nº 01 001 IT14 001924 W cuyo vencimiento opero 12/04/2002, y ordena que: *"…Visto la denuncia efectuada por la COMISION CAUSA 21.149, por la que se da cuenta que la firma NIDERA S.A. CUIT Nº 33-50673744-9, no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante la Destinación Nº 01 001 IT14 001924 W (vto.: 12/04/2002), lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO, en los términos del artículo 1090, inciso c) del citado texto legal".-* y asimismo, se solicita que se acompañe los permisos de embarque mencionados en el listado. Posteriormente, con fecha 22/10/2010 (ver a fs. 19) se solicita a la División Verificación RAMO B: *"…que tenga a bien, informar el valor de aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación. Asimismo, se solicita informe si la mercadería era de importación prohibida por el régimen general a la fecha de la infracción…"*, 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 determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan, siendo que en el caso de autos, la valoración, clasificación y la liquidación tributaria recién se realizó con fecha posterior al 22/10/2010 (ver fs. 20/21 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, conforme el criterio sostenido, en mi voto en minoría, en la causa *"CEARCA S.A., c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación"*, Expte. Nº 25.681-A, de esta Sala, considero que por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 22/10/2010 -obrante a fs. 18- de la Actuación SIGEA Nº 12041-616-2004, 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 lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato opero 12/04/02 (fecha de comisión de la infracción), 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 01/01/2003, 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 01/01/2008, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 10/10/2006, por las razones ya expresadas en el párrafo precedente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 18 de las act. adm., atento a que ella se dispuso con fecha 02/03/2011 (ver a fs. 27/vta. act. adm), una vez operada la prescripción.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa *"Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A."*, expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, 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). (Sala "E")* se 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."*

Que cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en

los autos: *"Agencia Marítima TAGSA S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo". Expte.:40.306/13 (18/03/2014)*, señalo que para que el acto de apertura de sumario sea valido es necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente, art. 1094 del C.A. En este sentido resolvió de acuerdo al criterio adoptado por la Sala IV, en los autos: *"Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27435-A) c/ D.G.A." del 11 de junio de 2.013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la C.S.J.N. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)". "...Señaló que para que el auto de apertura del sumario tuviera tal virtualidad, debía tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reuniera los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente.*

Así, subrayó que el art. 1094 del C. A. identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que dispone la apertura del sumario, e indica -en tal sentido- que "el administrador 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 lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

Concluyó que resulta imperativo cumplir con aquellos requisitos para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado de pago ejercer correctamente su defensa; por el contrario, la falta de alguno de ellos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (confr. también Sala IV in re: Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA" y en similar sentido, Sala I in re "Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.", sentencia del 23/02/10 ...".

Que, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario, y en consecuencia, la prescripción de 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 temporariamente mediante la operación Nº 01 001 IT14 001924 W, con costas al Fisco.

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

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- Declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y de todo lo actuado en consecuencia (la Resolución DE PRLA Nº 3374/15, recaída en la Actuación SIGEA N° 12041-616-2004), en los términos de lo dispuesto en el considerando VIII.- 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 temporariamente mediante la operación N° 01 001 IT14 001924 W, por la firma NIDERA S.A., en las Actuaciones 12041-616-2004, arts. 803, 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. 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 al administrado 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 a lo que resultase de lo actuado por la Div. Verificación Ramo B.

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 en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y de todo lo actuado en consecuencia (la Resolución DE PRLA Nº 3374/15, recaída en la Actuación SIGEA N° 12041-616-2004), en los términos de lo dispuesto en el considerando VIII.- 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 temporariamente mediante la operación N° 01 001 IT14 001924 W, por la firma NIDERA S.A., en las Actuaciones 12041-616-2004, arts. 803, 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la DGA.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.09.16 21:10:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.09.17 09:30:21 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: 2021.09.17 09:58:41 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: 2021.09.17 09:58:55 -03:00