República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-103480615-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Septiembre de 2022

Referencia: EXPTE. N° 32.447-A KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **32.447-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 224/251 la firma "Kimberly Clark Argentina SA", por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nro. 9253/11, dictada en el expediente N° 608514-607-2005 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $ 385.198,86.- y formula un cargo por diferencia de tributos por la suma de $718.096,26.-, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero en relación a la totalidad de la mercadería documentada con el DIT Nro. 01 001 IT16 000173 T. Como primer agravio la actora considera que se encuentra cumplido el plazo de cinco años previsto por el art. 934 del CA a los fines de considerar prescripta la acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras. Ello así, menciona que el hecho imponible acaeció el 15/04/2002 y si bien el 18/12/2006 se instruyó sumario, recién el 13/08/2012 tomo conocimiento del procedimiento iniciado cuando se notificó de la corrida de vista. Asimismo, aduce que tampoco puede considerarse valida la instrucción de sumario, ya que no cumple con los lineamientos dados por el art. 1094 del CA, por lo que la misma debe considerarse nula de nulidad absoluta. Sustenta tal conclusión por cuanto el servicio aduanero omitió determinar los hechos que se reputan constitutivo de la infracción: si la mercadería era de importación prohibida o no, ni tampoco se había practicado la liquidación, todo ello en fragrante violación del debido proceso y la defensa en juicio (art. 18 y 75 inc. 22 C.N.). Afirma que la mercadería fue reexportada en tiempo y forma cumpliéndose con todos los deberes establecidos por la Res 1439/1996 y Res. ANA 127/72, pero para el caso que no lo considere así, pide atenuación de la pena e impugna la liquidación respecto al derecho adicional e Impuesto a las Ganancias. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Por su lado, a fs. 267/277 contesta el recurso el representante del fisco y luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Expresa que la recurrente no cumplió con las obligaciones al régimen de importación al no acreditar en tiempo y forma la reexportación de la mercadería. Afirma que la carga de la prueba recae sobre la importadora y que el sentido de la corrida de vista (art. 1101 del CA) es a los fines de la presentación de toda la documentación y se ofrezca la prueba conducente. Con respecto a la prescripción, manifiesta que el auto de instrucción de sumario contiene suficiente información vinculada a los hechos y circunstancias de las cuales se sustenta el inicio del sumario contencioso. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución

recurrida, con costas.

III.- A fs. 278 se abre la causa a prueba y se ordena librar oficios a la Secretaría de Industria y Comercio, al Despachantes de Aduanas y a la DGA. A fs. 284/286, 287/296,297/301,325/345 y 366/403 surgen sus contestaciones. A fs. 408 previo solicitado, se clausura del periodo probatorio. A fs. 414 PV-2022-22404251-APN-VOCXIX#TFN se elevan los autos a Sala G y se ponen a alegar. A fs. 421/438 obra el alegato de la actora. El fisco no hizo uso de su derecho y a fs. 441 se pasan a sentencia.

IV.- Sentado lo que antecede, procede consignar que, a fs. 1 de la Actuación 608514-607-2005 se agrega el Acta Denuncia Nro. 2306/05 formulada contra la recurrente en relación al DIT N° 01 001 IT16 000173 T por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. A fs. 6 se agrega sobre original del DIT con su documentación complementaria, oficializado el 16/04/2001 y con vencimiento el 15/04/2002. A fs. 10 se instruye sumario y ordena el pase a la División Verificación RAMO B para informar el valor en Aduana, posición arancelaria, tributos que gravaren su importación y si la mercadería era de importación prohibida. Información que obra a fs. 12 y 13. A fs. 15 obra la determinación de tributos y multa y a fs. 16 print de pantalla de una garantía global y unitaria. A fs. 17 se corre vista de todo lo actuado notificándose la compañía aseguradora el 22/10/09 y la importadora el 29/03/10 (v. cédulas de fs.22 y fs. 28). A fs. 23/27, el 2/11/2009, contesta vista la firma Chubb Arg. SA y a fs. 29/41 lo hace Kimberly Clark Arg. SA, el 14/04/10. A fs. 42 la División Secretaría de Actuación N° 4 remite a la Sección Procedimientos Técnicos a fin de que informe la situación de la mercadería ingresa mediante el DIT 0173T. A fs. 43 el apoderado de Kimberly Clark acompaña documentación de la operatoria de importación. Mediante la Nota 8230/11 (SE PRTE), a fs. 45 la Jefa de Proc. Técnicos informa que no es posible determinar la cancelación del DIT por no constar los Certificados de Clasificación y Tipificación (CTC). A fs. 46/53 se agregan las consultas de antecedentes del Registro General de Infractores y a fs. 54/57vta. obra la Resolución N° 9253/11 apelada en autos.

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

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

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su "validez”.

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

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: "… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…" (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

VI.- Por ello, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 18/12/2006 (ver fs. 10ref. del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

En línea con lo anterior, encuentro que el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del C.A. y la acción para imponer penas, en los términos del art. 937 inc. a) del C.A Toda vez que, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 15/04/2002, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2007 (cfme. arts. 934, 935, 937, 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 16/12/2011 y notificada el 25/10/2012 cfme. constancia de fs. 63 de las act. adm.)

A mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expte. adm. correspondiente a la causa:

ACTO	**FECHA**
OFICIALIZACIÓN DIT	18/04/2001
VENCIMIENTO DIT	15/04/2002
ACTA DENUNCIA (fs. 1)	10/02/2005
APERTURA SUMARIO (fs. 10ref.)	18/12/2006
CORRIDA DE VISTA (fs.17)	13/08/2009
RESOLUCIÓN APELADA	16/12/2011

NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	25/10/2012
PLAZO DE PRESCRIPCIÓN	31/12/2007

Por todo ello, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº 01 001 IT16 000173 T.

VII.- Seguidamente, corresponde analizar, si el auto de apertura de sumario reúne los elementos requeridos por el art. 1094 del CA. El citado artículo establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones y, en lo que aquí interesa, precisa que el mismo "… determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá (…) d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder.

En ese orden de ideas, 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.

Al respecto, corresponde poner en evidencia que el auto de apertura (ver fs. 10) no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria y tampoco liquidó los presuntos tributos a abonar. Asimismo, puede observarse que la liquidación se practicó con posterioridad al acto de apertura sumarial (ver fs. 13 y 15). Es evidente que el acto se encuentra vacío de todo elemento que permita identificar tanto la infracción endilgada, como los posibles imputados y a la destinación aduanera que motivara la denuncia.

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).

Por todo ello, **voto por:**

1) Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 608514-607-2005 e iniciado por presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante el DIT Nº 01 001 IT16 000173 T.

2) Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que en virtud del principio de economía procesal, doy aquí por reproducido el relato de los hechos y el derecho efectuado por el distinguido Vocal instructor. Particularmente, coincido en el análisis que realiza a partir del Considerando VII., en el cual concluye que el auto de apertura del sumario se limita a disponer la instrucción, sin informar el valor en aduana de la mercadería, ni su posición arancelaria. No liquidó los tributos, sino con posterioridad, cuando ya había operado el término prescriptivo. En consecuencia, no permitió identificar la infracción endilgada, ni los posibles imputados, ni la infracción aduanera que motivara la denuncia. Como resultado de todo ello, dicho auto no logra reunir -en tiempo oportuno- los requisitos de fundamentación que exige el art. 1094 del Código Aduanero. Por tales argumentos, no existe jurídicamente otra posibilidad –en mi criterio- que declararlo nulo. De este modo lo ha resuelto

esta Sala, en precedentes similares. Y también se ha decidido con este criterio en varios otros fallos del Tribunal Fiscal. En ellos, del mismo modo se declaró la nulidad del acto de apertura de sumario, por no reunir los requisitos del art. 1094 del Código Aduanero. Y fueron oportunamente confirmados por varias Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Dicha jurisprudencia se siguió a partir del voto minoritario del Dr. Horacio Joaquín Segura en la causa de esta Sala "G" -con diferente integración- en los autos "CEARCA S.A., c/DGA", Expte. Nº 25.681-A, sentencia del 13/10/11; luego del cual se modificaron las antiguas interpretaciones. A título de ejemplo, se ha decidido de igual modo por mayoría, en la causa TFN Nro. 27.600-A, "S.A. Marítima y Comercial Williams c/ DGA s/ Recurso de Apelación, que tramitara ante esta misma Sala G.

Por dichos fundamentos y en cuanto a la consiguiente prescripción operada a partir de constatarse dicha nulidad, adhiero en lo sustancial a los fundamentos del Vocal preopinante. No obstante ello, y en relación a las costas del pleito, corresponde considerar que tanto la jurisprudencia del Tribunal como de la Excma. Cámara -hasta el momento- no son unánimes. Por ello las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, en los términos que tomó en cuenta la Dra. Catalina García Vizcaíno en la causa "Molinos Río de la Plata", del 16/11/00, que condujo a apartarse en supuestos excepcionales del principio de imposición de costas al Fisco vencido, teniendo en cuenta que el art. 1140 del CA preceptúa que: "La sede del Tribunal Fiscal (...), los plenarios, el cómputo de los términos, el reglamento y demás facultades se regirán en el orden aduanero de conformidad con lo previsto en las disposiciones pertinentes de la ley 11.683" Tal como la distinguida profesora lo evaluó, se encuentran comprendidas en el concepto de "facultades" las relativas a "la sala respectiva" de "eximir total o parcialmente de esta responsabilidad [del pago de costas] al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad de la eximición" (art. 184 de la ley 11.683, según la modificación introducida por la ley 25.239, ampliada por la ley 25.795 en cuanto a las costas en el orden causado cuando se recalifiquen las conductas infraccionales –salvo excepciones- y mantenida esta facultad por la ley 26.044).

Como consecuencia de los fundamentos precedentemente resumidos, en este caso concreto que nos ocupa, **voto por:**

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario.

2.- En su consecuencia, declarar prescriptas las acciones del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación SIGEA Nro. 608514-607-2005 con relación a la mercadería documentada con el DIT Nro. 01 001 IT16 000173 T.

3.- Costas por su orden.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario.

2.- En su consecuencia, declarar prescriptas las acciones del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación SIGEA Nro. 608514-607-2005 con relación a la mercadería documentada con el DIT Nro. 01 001 IT16 000173 T.

3.- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.09.28 20:33:32 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: 2022.09.28 20:38:13 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2022.09.28 20:39:12 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.28 20:39:36 -03:00