Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-103480884-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Septiembre de 2022

Referencia: Expte. N° 29.486-A PILAR PARTES 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 **"PILAR PARTES S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente **N° 29.486-A**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Llegan estas actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto por la firma Pilar Partes S.A. (ex- ZF ARGENTINA S.A.) contra la Resolución N° 9027/2010 por encontrarse incursa en la infracción prevista en el art. 970 del C.A. El ente recaudador condena a la misma al pago de una multa de $368.874,72 y formula un cargo por tributos por la suma de $ 210.446,20 más CER e intereses aplicables, con relación a la mercadería importada temporalmente mediante los DIT 00 001 IT14 005668 H, 00 001 IT14005727 D, 00 001 IT15 002407 T, 00 001 IT14 6106 S y 00 001 IT15 2317 T.

II.- Los agravios de la recurrente se basan principalmente en que exportó en tiempo y forma la mercadería importada bajo el régimen de importación temporal mediante los DIT referidos precedentemente. Señala que adjunto la documentación que prueba la reexportación y que en virtud de lo establecido por la Resolución ANA 3432/84 resulta dificil que la firma cuente con la documentación. Asimismo, manifiesta que el paso del tiempo coloca a la firma en una imposibilidad de ejercer su derecho de defensa en juicio y poder presentar la documentación que podría contrarrestar la imputación. Subsidiariamente, se agravia del apercibimiento de suspensión en el registro de importadores y exportadores por violar las resoluciones firmes dictadas por el juez interviniente en el concurso preventivo y por aplicar una multa de cuatro veces el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en trato. Se opone a la aplicación del CER por cuanto sostiene que se trata de una deuda que, desde la primera intimación, como en las actuaciones posteriores, estuvo siempre expresada en pesos, por lo que no sería susceptible de conversión alguna y cita abundante jurisprudencia respecto de la aplicación del CER. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

III.- De su lado, en su responde, la representación fiscal ~~y~~ 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. Sostiene que una de las características de la infracción en trato es que 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. Explica que la conducta punible se materializó cuando transcurrió el término legal otorgado, no cumpliendo la actora con las obligaciones asumidas. Manifiesta que la aplicación del CER otorga equilibrio y preserva el crédito público y la renta fiscal. Cita jurisprudencia en favor de sus dichos, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- A fs. 115 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia a fs. 119.

V.- Sentado lo que antecede, procede consignar que la Actuación N° 12039-3174-2005 se inicia a fs. 1 con el Acta de Denuncia N° 602742/04 contra la firma Pilar Partes S.A. (continuadora de ZF Argentina S.A.) por la presunta comisión de la infracción al art. 970/972 del C.A. A fs. 5/9 obran los despachos de importación temporal involucrados y a fs. 26, el 29/11/2005, se instruye sumario. A fs. 38/39 obra el aforo de la mercadería y a fs. 41/44 se practica liquidación de tributos y multa. A fs. 53, el 30/09/2010 se corre vista

de todo lo actuado a la firma Pilar Partes S.A. (notificada el 15/10/2010, según constancia de fs. 63vta.). A fs. 76/80 se presenta la firma importadora y contesta la vista conferida. A fs. 76/80 obran los listados de operaciones de exportaciones del SIM. A fs. 88/89vta. alega la firma importadora y a fs. 89/113 obran los prints de pantalla de consultas al Registro General de Infractores. A fs. 114/119vta. se dicta la Resolución N° 9027/2010 apelada en autos, notificada a Pilar Partes S.A. el 28/4/2011.

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

Con relación a esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación” 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 y 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.- Precisamente, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, corresponde consignar que el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 29/11/2005 (ver fs. 26 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

En tal contexto y, en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA.

Es que, en efecto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2002** – en tanto se trata de una importación temporal cuyo vencimiento se produjo el 4/11/2001- la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2007** (todo ello cfme. arts. 934 a 937 y 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 26/11/2009 y notificada el 28/04/2011 cfme. constancias de fs. 114/119vta. y 122vta. de las act. adm. respectivamente).

VI.- A mayor abundamiento, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (liquidación y la corrida de vista de fs. 53) fueron dictados en septiembre del 2010, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba **ampliamente vencido**.

Por ello, en virtud de los motivos señalados, considero que corresponde hacer lugar a la prescripción de las acciones del fisco para el cobro de tributos e imposición de pena.

VII.- En ese marco, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expte. adm. correspondiente a la causa:

Vencimiento de los DIT	Apertura del Sumario sin notificar (fs. 26)	Corrida de vista (fs. 53)	Notificación corrida de vista (fs. 29vta.)	Plazo de prescripción	Dictado de la resolución apelada

04/11/2001	29/11/2005	30/09/2010	15/10/2008	1/1/2002 al 31/12/2007	26/11/2010

Sumado a lo hasta aquí expuesto, conforme queda evidenciado en el detalle realizado, transcurrieron 8 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y el dictado de la resolución apelada sin que se advierta en el expediente administrativo la existencia de algún acto que justifique la demora del servicio aduanero en el dictado de un pronunciamiento oportuno.

VIII.- En último término, corresponde analizar, como segunda cuestión, 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. 26) 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. 41/44). 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:**

Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación Nro. 12039-3174-2005. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que en aplicación del principio de economía procesal, me remito al relato de los hechos y el derecho efectuado por el distinguido Vocal instructor. Particularmente, coincido en el análisis que realiza a partir del Considerando VIII., 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 tampoco liquidó los tributos a abonar, sino con posterioridad al acto de apertura sumarial. 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 se encuentra acío de todo elemento, y por ello no logra reunir en el 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. Así se ha resuelto en otros fallos del Tribunal Fiscal, en los cuales del mismo modo se declaró la nulidad del acto de apertura de sumario, por no reunir los requisitos del art. 1094 del Código Aduanero, que fueron oportunamente confirmados por varias Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Ello, a partir del voto minoritario del Dr. Horacio Joaquín Segura en la causa de la Sala "G" en los autos "CEARCA S.A., c/DGA", Expte. Nº 25.681-A, sentencia del 13/10/11; luego del cual se modificaron las diversas interpretaciones anteriores. 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 dicha nulidad-, adhiero en lo sustancial a los fundamentos del Vocal preopinante.

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).

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, **voto por:**

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

2.- En su consecuencia, declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación Nro. 12041-116-2004.

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 prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación Nro. 12041-116-2004.

3.- Costas por su orden.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.09.27 23:59:06 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 20:15:33 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 20:40:46 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 20:41:10 -03:00