República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-21195242-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Marzo de 2022

Referencia: Expte. Nº 27.222-A EF 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: **"EF S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **27.222-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso de autos se discute la comisión de una infracción al régimen de importación temporaria de mercadería. A fs. 15/18 la firma referida, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución ADGUAL 229/2009 dictada el 26/11/2009 por la Administradora de la Aduana de Gualeguaychú en la Actuación N° 12492-81-2006 mediante la cual se la condena en virtud del art. 970 del CA con relación a la actuación EA-26-00-932. Señala que no existe sustento fáctico y jurídico que motive la apertura del sumario y que la resolución se limita a repetir de manera textual el "supuesto" análisis efectuado por el dictaminador de la Aduana de Gualeguaychú. Sostiene que ese informe del asesor legal es el único fundamento de la condena. Por otro lado, afirma que la acción típica del art. 970 sólo podría configurarse, en este caso, si se hubiese incumplido con la obligación de reexportar la mercadería amparada dentro del plazo otorgado para tal operación. Resalta que al no haberse configurado el hecho imponible no se generó la obligación tributaria. Solicita se dicte el sobreseimiento y se deje sin efecto el reclamo de multa y tributos a la importación.

II.- De su lado, en su responde, el representante del organismo fiscal sostiene que una de las características de la figura infraccional es que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Es ella quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido acabadamente con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Señala que la firma recurrente no ha acompañado las constancias originales o debidamente certificadas mediante las cuales pretende acreditar la reexportación de la mercadería importada temporalmente. Manifiesta que la actora no cumplió con sus obligaciones y la aduana, en consecuencia, no puede ejercer el control sobre la mercadería ingresada temporariamente. Señala que no existe duda alguna respecto a la configuración de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. y por las razones que explica, pide se confirme el decisorio aduanero, con costas a la contraria. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 49 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala G, la que los pasa a sentencia a fs. 50.

IV.- Del análisis de la Actuación 12500-81-2006, surge que esta se inicia a fs. 1 con la solicitud para ingreso temporario de la mercadería detallada a fs. 2, que fue autorizada por la Aduana de Gualeguaychu según constancia de fs. 5. A fs. 3 obra la liquidación de tributos. A fs. 7 obra el formulario OM 1190 A de control de garantías N° 2011/00. A fs. 9 obra el pedido de prorroga solicitado por EF S.A. que fue concedido a fs. 12. A fs. 16 se remite todo lo actuado a la Zona Franca de la Aduana de La Plata. A fs. 17 obra informe de verificación que fue ampliado a ref. 37. A fs. 20/29 obra print de pantalla del Sistema Informático María correspondiente a la destinación 02 033 ZF15 001080 D. A fs. 42, el 06/12/2004 se instruye sumario (no obra constancia de notificación) y a fs. 56/58 obra el dictamen jurídico del 20/06/2008. A fs. 60/61 obra la liquidación de tributos. A fs. 62, el 23/04/2009 se corre vista de todo lo actuado a la recurrente (notif. del 24/04/2009 cfme. constancia de fs. 65) y a la aseguradora (notif. 1/06/2009 cfme. constancia de fs. 70). A fs. 69 obra copia de la póliza emitida por Aseguradores de Cauciones S.A. Cia de Seguros. A fs. 71 y 72 se declara rebelde a la aseguradora y a la recurrente. A fs. 82/88 obra el dictamen N° 086/09 del 31/08/2009 y a ref. 94/97, con fecha 22/09/2009 contesta la vista la recurrente. A fs. 100 obra el Dictamen N° 125/09 de fecha 6/10/2009 y a fs. 102/110 obra la Resolución N°222/09 (AD GUAL) apelada en autos.

V.- Que corresponde examinar si las acciones del fisco para el cobro de tributos e imposición de pena se encontraban prescriptas al tiempo de dictarse la resolución apelada.

Que, en relación con 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” 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.

VI.- Que, 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 06/12/2004 (ver fs. 42 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

Que, con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad 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.

Que habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2003** – en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el 23/04/2002- 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 6/08/2010 y notificada de forma personal el 14/05/2019 cfme. constancias de fs. 137/142. y 168 de las act. adm. respectivamente).

VII.- Que, en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (giro de las actuaciones a fin de agregar copia certificada de la póliza de seguro de caución correspondiente a la garantía de fs. 9 y corrida de vista de fs. 19/19vta.) fueron dictados entre mayo de 2008 y febrero de 2009, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba **ampliamente vencido**.

Que, en virtud de los motivos señalados, considero que corresponde declarar la prescripción.

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

Aprobación de la actuación EA26-00-0932	Vencimiento	Apertura del Sumario sin notificar (fs. 42)	Corrida de vista (fs. 64)	Notificación corrida de vista (fs. 65)	Plazo de prescripción
28/12/00	23/04/02	06/12/04	23/04/09	24/04/09	1/1/2003 al 31/12/2007

Que, conforme queda evidenciado en el detalle realizado, transcurrieron más de 7 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y el dictado de la resolución apelada (y más de 16 años hasta la notificación de esta última a la recurrente) sin que se advierta en el expte. adm. la existencia de algún acto previo al dictado de resolución apelada que, conforme la normativa aplicable, tenga efecto interruptivo ni suspensivo de la prescripción en los términos de los arts. 936; 937; 805 y 806 del CA, ni razones que justifiquen la demora del servicio aduanero en el dictado (y notificación) de un pronunciamiento oportuno.

IX.- Que las costas deben imponerse por su orden en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

Por todo ello, **voto por:**

Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación EA26-00-0932. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que los hechos que dan origen a esta causa, lucen detallados en los Considerandos precedentes del voto del Dr. Licht, y a ellos me remito.
Difiero en el análisis -que introduce- del instituto de la prescripción.

II.- Que, en lo que hace a la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos, el Código Aduanero regula el tema en los arts. 803 y concordantes. Allí establece textualmente: *"Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*. El plazo comienza a contarse el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (art. 804 del C.A.).

Que, no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación

tributaria) se habría cometido el 23/04/2002. Por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción de la que se trata habría comenzado a correr el **1/1/2003** y vencía el **31/12/2007**.

Que dicho plazo, se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario. Por ello, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha **06/12/2004**, hasta ese momento habían transcurrido *1 año, 11 meses y 5 días* del plazo de prescripción quinquenal. Es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *3 años, 1 mes y 25 días*, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento a lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la **suspensión** se daba desde dicho dictado del auto de apertura de sumario "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;...".*

Que la decisión referida indudablemente es la resolución definitiva que se dicta en el sumario (art. 1112 del C.A.). Cuando en ella, además de la condena por el hecho infraccional, se determina la correlativa exigencia tributaria.

Que, concretamente en autos, la resolución definitiva recaída en el sumario, aquí apelada, fue fechada el **26/11/2009**.

Que, de este modo, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre la fecha del dictado del auto de apertura del sumario, y la fecha del dictado de la resolución aduanera. A partir de esta última, finaliza la suspensión del plazo prescriptivo.

A nuestro criterio, ya esbozado en precedentes de esta Sala, a ella se refiere la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *"recayere"* la *"decisión"*. El texto legal no menciona en ningún momento su notificación.

Que, conforme lo antes expuesto, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el 26/11/2009. Es decir, que desde allí comenzaron a correr los 3 años, 1 meses y 25 días que restaban para completar el plazo.

El único acto que hubiera tenido nuevamente virtualidad "interruptiva", habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que en el expediente administrativo ello sucedió el **26/11/2019**, es decir, una vez vencido con holgura el plazo prescriptivo.

Que, en este punto resulta oportuno reafirmar que la Sala ha seguido tales argumentos en anteriores expedientes, V.Gr. el voto del Dr. Horacio Joaquín Segura, vocal instructor en la causa **EX-2019-52824590- APN-SGASAD#TFN: "JBS LEATHER ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación".** Allí, adherí a reseñar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera"*, a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación –al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos (ello en armonía con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A. y de conformidad con lo sostenido jurisprudencialmente por el suscripto). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, "*mutatis mutandis*" aplicable a este caso que hoy nos ocupa, en virtud del tiempo transcurrido, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos.

IV.- Que, en cuanto se refiere a la prescripción de la acción del fisco para imponer sanciones, atento el expuesto y otros precedentes resueltos en el mismo sentido, corresponde hacer referencia al art. 934 del C.A. Ello, en cuanto dice: *"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, de este modo, el plazo del curso de la prescripción respecto de la multa, también comenzó a correr el **1/1/2003** y vencía el **31/12/2007**. Como se dijo, el dictado del auto de apertura de sumario interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr luego del decisorio apelado.

Que, el art. 937 inc. d) del C.A. dispone que la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por *"… el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera."*. En virtud de lo dispuesto en dicho artículo, y teniendo en cuenta que la resolución aduanera apelada en estos autos fue dictada antes de que operara el vencimiento de la prescripción, se interpreta que el nuevo plazo prescriptivo comenzó a correr al día siguiente de su dictado. No obstante ello, lo cierto es que la notificación de la resolución aduanera se produjo **personalmente NUEVE AÑOS,** cinco meses y 18 días después de su dictado.

Fundamenta esta opinión que, razonablemente, el propio Código le otorgó al dictado de la resolución aduanera condenatoria el mentado efecto interruptivo del curso de la prescripción. Pero el hecho de la excesivamente tardía notificación de aquélla no tuvo motivo alguno (y tampoco fue invocado) para extenderse -durante tanto tiempo- por fuera de dicho plazo. Ello, porque recién a partir de ese momento (la notificación), surge el derecho del sancionado para poder recurrir la resolución administrativa y ejercer así plenamente su defensa.

Que más aún en relación a la sanción, tan excesiva dilación en la comunicación de la resolución al sujeto condenado, lo coloca en un estado de indefensión e inseguridad jurídica imposible de subsanar, contrariando elementales principios generales del derecho que fueron contemplados expresamente tanto por la Constitución Nacional como por los Tratados Internacionales.

Por otra parte, resulta conveniente recordar que el fallo plenario dictado por la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (**"Hughes Tools S.A."** de fecha 23/9/03) cuando se refería a que la falta de notificación del auto de apertura sumarial en nada impediría, eventualmente, al presunto infractor, poder ejercer su derecho de defensa en la corrida de vista que a tal efecto contempla el art. 1101 del Código Aduanero.

Pero sin embargo, en el caso en trato, lo que se discute es la falta de notificación (dentro del plazo prescriptivo) de la resolución aduanera condenatoria, con la cual culmina el procedimiento infraccional. Así lo he considerado también en otros precedentes jurisprudenciales, por ejemplo en oportunidad de votar el expediente TFN 39.992-A "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTINAS S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACION" y su acumulado "DMC WIRELESS SUSTEMS S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACION".

Como consecuencia de todo lo antes expuesto, entiendo que también en estos autos corresponde declarar -asimismo- prescripta la acción del fisco para imponer penas.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

1.- Declarar prescriptas la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos y la acción para imponer sanciones.

2.- Con costas a la D.G.A.

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 prescriptas la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos y la acción para imponer sanciones.

2.- Con costas a la D.G.A.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.03.07 09:49:23 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: 2022.03.07 10:47:11 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: 2022.03.07 11:55:29 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: 2022.03.07 11:55:41 -03:00