República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-24918668-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 16 de Marzo de 2022

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-87083451 -APN-SGASAD#TFN - BAIRES FLY 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 y Miguel N. Licht, a fin de resolver en el expediente **EX-2021-87083451 -APN-SGASAD#TFN**, "**BAIRES FLY S.A. C/ DGA s/ Recurso de Apelación",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si la Resolución DE PRLA N° 8.798/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13333-42-2007/102, resulta ajustada a derecho, en cuanto condena a la actora, BAIRES FLY S.A., al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de pesos ciento quince mil setecientos doce con 46/100 ($ 115.712,46) por la infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero, en relación a la destinación 05 073 IC01000087 N de conformidad a lo dispuesto en el art. 1112 inc. a) de la citada normativa.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>:

Mediante el RE-2021-87081315-APN-SGASAD#TFN, se presenta por medio de apoderada BAIRES FLY S.A. e interpone recurso de apelación contra la citada Resolución DE PRLA N° 8.798/2015.

Se agravia y sostiene que la adquisición de la aeronave objeto de la importación se encuadra en la Ley N° 23.349 (Art. 7 inc. g) y lo dispuesto para la calificación del IVA 010.

Entiende que al ser condenada se utilizaron indicios carentes de sustento, en razón de que se encontraba autorizada a la importación en destino de la aeronave adquirida y afectada al transporte de pasajeros, correo y carga. Cita Jurisprudencia.

Sostiene asimismo que se le impidió el ejercicio del derecho de defensa y que el acto sancionatorio contiene vicios esenciales que comprometen su razonabilidad y lo convierten en arbitrario.

Argumenta que el acto administrativo que se cuestiona adolece de nulidad absoluta e insanable por falta de causa y que se aparta manifiestamente de los hechos y el derecho que subyacen a ella.

Finalmente ofrece prueba, plantea caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>:

Mediante el archivo embebido al IF-2021-113298980-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora.

Señala que no surge ni de la contestación de la corrida de vista en el sumario contencioso ni del escrito de apelación documentación alguna aportada por la actora que desvirtúe lo sostenido por las oficinas técnicas que dieron origen a la resolución apelada.

Asimismo argumenta que la actora no solo incumplió con la carga del "onus probandi" que le compete para lograr su exculpación, sino que-por el contrario-sus consideraciones son rebatidas por la prueba documental aportada por esa representación.

En el mismo sentido sostiene que analizado el caso a la luz de los antecedentes jurisprudenciales, doctrina y legislación vigentes, de haber extremado la actora las diligencias en el desarrollo de las actividades que comprometieron la declaración aduanera respectiva, como así también el conocimiento de las reglamentaciones y mecanismos que el régimen le exige en su carácter de importador/exportador, no habría incurrido en la inexactitud tipificada en el artículo 954 del Código Aduanero. Agrega que tratándose de una infracción aduanera el grado de subjetividad no cuenta a los fines de su configuración.

Es por lo expuesto que concluye que ante el carácter objetivo de la infracción y frente a la declaración inexacta, procede la sanción impuesta, ya que-cuanto menos- la actora ha actuado culposamente, con negligencia, imprudencia y falta de observación de los extremos legales que gobiernan la operatoria que concretó. Cita Jurisprudencia.

Finalmente, plantea reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio apelado.

IV.- Que mediante PV-2022-22881351-APN-VOCXXI#TFN del 10/3/2022 se elevan los autos a la Sala "G", y finalmente mediante IF-2022-24287687-APN-VOCXXI#TFN del 15/3/2022 se ponen a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas se iniciaron con una nota obrante a fs. 3 en la cual la Subdirección General Técnico Legal Aduanera remitió a la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas un listado de destinaciones de importación a consumo respecto de las cuales se habría validado en forma incorrecta la opción "IVA 010" de la lista "IVABENEF", que recoge la exención al pago de la tributación que impone el artículo 7 inciso g) de la Ley N° 23.349.

A fs. 57 se dispone la apertura del sumario en los términos del art. 1090, inc. "c" del Código Aduanero, con fecha 28/12/2010.

A fs. 64 por Nota N° 585/14 (DV AUPA)- de fecha 15/12/2014- el Departamento Gestión de Fiscalización de Importación determinó que, con respecto al Despacho de Importación N° 05 073 IC01 00087 N el perjuicio fiscal equivale a dólares treinta y nueve mil novecientos con 85/100 (US$ 39.900,85), en base a la liquidación efectuada a fs. 63.

A fs. 65 obra el informe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el cual hace saber a la División Automotores y Partes que a los fines de encausar el trámite, deberá-entre otros puntos- confeccionar formulario de denuncia y determinar el monto del perjuicio fiscal.

A fs. 68 se agrega acta de denuncia (N° 44/2015 -sin fecha-) de la que se desprende que del análisis de la destinación referida la firma actora debería haber presentado el certificado N° 7.366/A, lo que constituye prima facie infracción tipificable en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

A fs. 76 se corrió vista a la actora BAIRES FLY S.A. (notificada el 23/6/2015) y al despachante de aduana Alberto Belluscio (notificado el 10/6/2015) para que, dentro de los diez (10) días de notificados comparezcan a los efectos de evacuar defensas y ofrecer pruebas, bajo apercibimiento de rebeldía. En el mismo acto se hizo saber que si en el plazo otorgado para contestar la vista se realizaba el pago voluntario de la multa mínima, se declararía extinguida la acción penal aduanera, sin registrar antecedente.

A fs. 99/101 obra la Resolución DE PRLA N° 8798/2015 dictada en fecha 28/12/2015 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, por la que se condena a la actora, BAIRES FLY S.A., al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de pesos ciento quince mil setecientos doce con 46/100 ($ 115.712,46) por la infracción al art. 954 inc. a) del C.A. y se absuelve al despachante de aduana Alberto Belluscio por la referida infracción.

A fs. 106/107 obra agregada la Resolución RESOL-2017-1432-APN-SDGTLA#AFIP de fecha 13/6/2017 que aprueba la antes aludida resolución.

VI.- La cuestión de autos radica en determinar si la Resolución DE PRLA N° 8.798/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13333-42-2007/102, resulta ajustada a derecho.

VII.- Que sin perjuicio de lo expuesto, debo dejar sentado que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de la multa, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 inc. a) del C.A., en relación a la destinación 05 073 IC01000087 N, por encontrarse esta prescripta; si 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 el régimen de prescripción de la acción del Fisco para imponer multas se encuentra regulado por el Código Aduanero, el cual, en su art. 934 establece que: “La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco años”, plazo éste que conforme lo dispone el art. 935 comienza a correr “el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación”.

Que de acuerdo a la normativa transcripta precedentemente, el plazo quinquenal mencionado debe computarse desde el 1º de enero de 2006, atento a que la presunta infracción se habría cometido el 28/04/2005, fecha de oficialización del despacho.

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 razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo, 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 establece 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. 57 del sumario administrativo antecedente de estos autos (Actuación SIGEA N° 13333-42-2007/102) obra el auto de apertura del sumario de fecha 28/12/2010.

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que 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, y ordena que: *"Visto, el listado de destinaciones obrantes a fs. 1 respecto de las cuales se habría detectado la validación incorrecta de la opción "IVA010" de la lista "IVABENEF" que recoge la exención al pago de la tributación que impone el artículo 7° inc. g) de la ley 23.349, y advirtiendo que se estaría frente a la presunta comisión de infracción aduanera de acuerdo a las previsiones de la ley 22.415 y cctes. del C.A., se estima pertinente APERTURAR SUMARIO conforme artículo 1090 c) del C.A y con carácter previo: I. <u>REMITIR</u> las presentes actuaciones al DEPARTAMENTO FISCALIZACIÓN ADUANERA METROPOLITANA para que por ése área se tomen los recaudos del caso a los efectos de agregar las destinaciones de importación correspondientes al período 2005/2007.- II.- <u>DETERMINAR</u> por las áreas que le dependen el presunto perjuicio fiscal ocasionado en cada una de ellas, remitiendo oportunamente informe a las restantes aduanas competentes para la sustanciación del respectivo sumario."*, 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 liquidación recién se realizó en fecha 15/12/2014 (ver fs. 63/64 de las Act. Adm.).

Que en el auto de apertura aquí analizado ni siquiera se hizo referencia al tipo de infracción en la que habría incurrido la firma, sino que únicamente se menciona en forma genérica una *"presunta comisión de infracción aduanera de acuerdo a las previsiones de la ley 22.415 y cctes del C.A."*.

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 28/10/2010 -obrante a fs. 57- de la Actuación SIGEA N°

13333-42-2007/102, 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.

Que por lo expuesto, y siendo que la fecha de oficialización del despacho fue el 28/04/2005, conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2006, en los términos del art. 935 del C.A. y no mediando causales interruptivas de la prescripción, la misma operó el 01/01/2011, careciendo de aptitud interruptiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 28/10/2010, por las razones ya expresadas en el párrafo precedente.

Que a mayor abundamiento aún si aquel acto hubiera tenido aptitud interruptiva del plazo de la prescripción (lo cual hubiera generado que en fecha 28/10/2010 el término se hubiera interrumpido y reiniciado el plazo a partir del día 29/10/2010) conforme el texto legal vigente, la acción del fisco para imponer penas habría prescripto de igual forma el día 29/10/2015 (transcurrido el plazo quinquenal) ya que la resolución aduanera condenatoria y recurrida en los presentes se dictó en fecha 29/12/2015.

Que asimismo, más allá de la nulidad antes descripta, el procedimiento desarrollado adolece de ostensibles irregularidades que surgen de la mera constatación de las actuaciones administrativas; de hecho del informe de la Secretaría de Actuación N° 3 del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, obrante a fs. 65 se desprende que *"Atento lo actuado y a los fines de encausar el trámite correspondiente como así también delimitar su objeto, se remiten las presentes actuaciones a los fines de solicitar tenga a bien: 1) confeccionar el pertinente Form. OM 2090 (Acta Denuncia) a fin de formalizar la denuncia; 2) en caso de tratarse de distintas firmas importadoras, deberán formarse tantas actuaciones (sumarios) como firmas sean, cumpliéndose en cada caso con lo requerido en el punto 1) y extrayéndose copia de las partes pertinentes de estos actuados, principalmente del auto de apertura de sumario; 3) determinar en cada caso el monto del perjuicio fiscal ocasionado (…)"*

Que de lo expuesto se infiere que la denuncia (N° 44/2015, fs. 68 de las act. adm.) se formuló diez años después de la fecha de oficialización del despacho, en el marco de una actuación que se ha desarrollado inicialmente involucrando a tres firmas, con operaciones diferentes.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto bajo análisis, atento a que ella se dispuso con fecha 26/05/2015 (ver a fs. 76 y vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que en este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en el caso *"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 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), señaló que para que el acto de apertura de sumario sea válido 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 asimismo, esa Sala IV ha resuelto en autos "Mercedes Benz Argentina S.A. c/ DGA s/Recurso directo de organismo externo" (Expte. N° 38.427 del 12/09/19) – criterio ratificado en la causa "CSAV ARGENTINA S.A. c/ DGA s/Recurso directo" (Expte N° 63.850/2019 de fecha 20/04/2021) que *"la nulidad del auto de apertura del sumario por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales –en lo que al caso interesa, por falta de causa y violación de la ley aplicable (art. 1094, CA)- 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. Como así también, que tratándose de un acto nulo y no anulable, los efectos de la declaración judicial de nulidad operan con carácter retroactivo al momento de la emisión del acto (arg. art. 14, inc. b, de la ley 19.549; conf. esta Sala causas, 36250/12 "Boston Compañía Argentina de Seguros SA (TF 29422-A) c/ DGA" y 47750/12 "Agencia Marítima Tagsa SA (TF 27435-A) c/ DGA", ambas del 11/6/13, 77450/16 "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17, 39183/17 "Gibaut Hnos Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17 y, con referencia a un supuesto análogo al que se plantea en autos, causa 68232/18 "Televisión Federal Sa y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 14/5/19).*

Que, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas, por la comisión de la infracción al art. 954 inc. a) del C.A. en relación a la destinación 05 073 IC01000087 N, con costas al Fisco.

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

Por lo expuesto, voto por:

1.- Declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y de la Resolución DE PRLA N° 8.798/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13333-42-2007/102, en los términos de lo dispuesto en el considerando VII de la presente.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas por infracción al art. 954 inc. a) del C.A., en relación a la destinación 05 073 IC01000087 N correspondiente a la firma BAIRES FLY S.A., en las Actuaciones SIGEA N° 13333-42-2007/102, en los términos de los arts. 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Horacio J. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y de la Resolución DE PRLA N° 8.798/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación N° 13333-42-2007/102, en los términos de lo dispuesto en el considerando VII la presente.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas por infracción al art. 954 inc. a) del C.A., en relación a la destinación 05 073 IC01000087 N correspondiente a la firma BAIRES FLY S.A., en las Actuaciones SIGEA N° 13333-42-2007/102, en los términos de los arts. 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.03.15 17:09:58 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.03.16 11:17:46 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: 2022.03.16 11:18:14 -03:00