República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-41847091-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Abril de 2022

Referencia: Expte. Nº 25.184-A ACEITERA GENERAL DEHEZA 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: **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **25.184-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que a fs. 21/24. la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nro. 248/08, dictada en el expediente Act. Nro. 12554-262-2006 (ex SA 52-055/03) por el Administrador de la Aduana de Rosario, mediante la cual se la condena, conjuntamente con el despachante de Aduana, al pago de una multa por la suma de $1.140.000, en los términos del art. 954, apart. 1, inc.) c del C.A. en relación PE 00 052 EC01 001668 H. Advierte que por la destinación mencionada se exportaron 3.000 TM de aceite de girasol en bruto (PA n° 1512.11.10.1000) en condición C y F con un valor FOB del aceite de U$S 332,50 por tonelada y a la fecha de registrarse el permiso el valor era de U$S 358. Afirma que la Aduana de Rosario la condena erróneamente al hacer una mala interpretación de la factura comercial presentada a los fines del pago de reintegros, ya que no solo constan en dicho documento las 3.000 TM de mercadería exportada por el permiso 1668H, sino que también, 3.000 TM de aceite del PE 1272 V que la empresa le había comprado a Molinos Internacional y se encontraban embarcadas en el mismo buque para poder cumplir con la venta que tenía concertada. Aclara que no implica que exista una declaración formulada ante el servicio aduanero que difiera de lo que resultare de la comprobación y en igual sentido entiende el despachante de aduana Gustavo Miguel Ángel, quien adhiere a dicho recurso. De su lado, a fs. 32/43 la representante fiscal contesta el traslado conferido. Explica que la infracción descripta en el art. 954, apart. 1, inc.) c del CA está dada por la concurrencia de la inexactitud que revela la destinación 052EC01001668H (3.000 TN) documentada por el despachante de aduana en nombre de la firma Aceitera General Deheza SA, y la diferencia de cantidad comprobada mediante la revisión de la factura N° 9998-00005453 (6.000 TN) emitida por esta firma. Afirma que la declaración del despachante no fue veraz ni exacta y que el servicio aduanero ejerce el control sobre el tráfico internacional de la mercadería por lo que no pude resultar indiferente a la fiscalización de la correspondencia entre los datos de las declaraciones comprometidas. Cita jurisprudencia.

II.- A fs. 51 se abre la causa a prueba y se hace lugar a la prueba pericial solicitada. A 82/83 se agrega el informe pericial y a fs. 97 se clausura del periodo probatorio. A fs. 101 elevan los autos a Sala G. Puestos los autos a alegar, a fs. 111/112 obra el alegato de la actora y a fs. 115/116, el de la demandada. A fs. 118 se pasan a sentencia.

III.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar 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). Este criterio resulta de aplicación más rigurosa en supuestos como el presente en que los agravios se encuentran vinculados a la revisión del

ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

IV.- En este orden de ideas, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12554-262-2006 surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del 1 de enero de 2001 (v. fecha de oficialización del PE 1668H que obra en copia a fs. 4) y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del 29 de septiembre de 2003 (fs. 26ref.) y que el 24/06/2008 se notificó de todo lo actuado a la importadora (v. constancia de correo a fs. 42ref.).

V. En tales condiciones, no puede dejar de mencionarse que transcurrió más de ocho años para que la firma exportadora tomara cuenta y razón de la existencia de la falta imputada. Así las cosas, no puedo dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas, en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exige que medie notificación de éste para que surta sus efectos jurídicos propios. Admitido lo anterior, no parece baladí que una persona deba estar sometida a un sumario administrativo por más de ocho años por un hecho de la gravedad enrostrada. Cabe recordar que la epikeia traspasa la ley y se transforma en aún "más justa" que ésta, pues la completa en aquellas situaciones excepcionales en que el "carácter" absoluto de la norma es incapaz de contemplar, toda vez que actúa a partir de la existencia de una cierta dialéctica entre norma y caso en torno del acceso a una resolución justa.

VI. En 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"; 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.

VII.- Que, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 29/09/2003 (ver fs. 26/vta. ref. del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificaciónn 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 producir la interrupción y la suspensión de la prescripción de la acción penal del fisco prevista en el art. 937 inc. a) del CA.

Que habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2001, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2005 (cfme. arts. 934, 935 y 937 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 24/09/2008 y notificada el 25/09/2008).

Que, en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario –aforo de la mercadería, posición arancelaria, precio unitario y valor FOB total, no le fue notificada a las partes- fueron la corrida de vista a la importadora y al despachante de aduanas de fs. 33 dictada con fecha 11/06/2008 y notificadas el 24/06/2008 (ver constancia de correo a fs. 42 del expte. adm.), es decir, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido.

PE Nº	Oficialización	Apertura de sumario sin notificar fs. 26ref.	Corrida de vista fs. 33	Notificación corrida de vista fs. 40 y 42	
00 052 EC01 001668H	13/04/2000	29/09/2003	11/06/2008	24/06/2008	
Plazo de prescripción	01/01/2001 - 31/12/2005				

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas en relación al PE Nº 00 052 EC01 001668H.

VIII.- Que por el modo en que se resuelve, entiendo que se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **voto por:**

Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas en relación al PE Nº 00 052 EC01 001668H. Con 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 del planteo de prescripción efectuado. Previo a todo, debo resaltar que la propia parte actora, en el recurso de apelación que luce a fojas 21/24 de autos, NO ha planteado en ningún momento la excepción de prescripción. Por ello, se observa que ni la propia interesada ha considerado que se hubiera visto afectado su derecho de defensa. Sin perjuicio de ello, corresponde el tratamiento de este tema.

II.- Sintéticamente, en lo que hace a la acción del fisco para imponer sanciones, 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, la fecha de comisión de la infracción endilgada (ver fojas 2 de las actuaciones administrativas) fue al 13/4/2000. El plazo del curso de la prescripción respecto de la multa, comenzó a correr el **1/1/2001** y vencería el **31/12/2005**. No obstante, 29/9/2003 se produjo el dictado del auto de apertura de sumario, dos años, 8 meses y 28 días después.

Que dicho acto, para poder tener -razonablemente- el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, indiscutiblemente debe ser válido.

A tal efecto, es 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, 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. <u>En el mismo auto de apertura.</u>

Que en el caso concreto de estos autos, se observa que la Aduana no ha dado cabal cumplimiento a todos los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A. La importancia de esta norma, radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos concretamente investigados; el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que en tal sentido se considera que el auto de apertura (disposición 171 del año **2003**) que luce a fojas (ref.) 26 y vuelta de las Ac. Adm., carece de dichos requisitos esenciales, ya que dispone el posterior cumplimiento de los mismos, en su punto 3. A todo evento, dichos trámites tuvieron lugar recién en el año **2008.** Más precisamente, el tipo de cambio aplicable se determina el 18 de febrero de 2008. Hasta ese momento, desde el dictado de la apertura del sumario habían pasado 4 años, 4 meses y 18 días; y desde la endilgada comisión de la infracción, ya pasados **siete años**, diez meses y cinco días.

Es por todo ello que el acto de apertura de sumario resulta nulo, de nulidad absoluta. Por ende, carece 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 los tributos, en los términos del art. 805 inc. a) del C.A. De este modo, el simple acto de apertura de sumario tampoco pudo ser completamente integrado antes de cumplirse el plazo de prescripción. Por ende, ni siquiera resultó válido a los fines de interrumpir dicho plazo. Se suma a ello que la vista se dispuso el 11 de junio de 2008, y en la práctica a la apelante le resultó imposible ejercer adecuadamente su derecho de defensa, dado que el Fisco no pudo en forma oportuna, subsanar todas las deficiencias que -en nuestro entendimiento-, tornaban nulo el acto.

Que en este mismo sentido, la doctrina ha establecido que "...la vista conferida en virtud del art. 1101 del C.A. constituye un paso sustancial en el curso del proceso, pues ostenta la capacidad de subsanar las deficiencias del auto de apertura del sumario, siempre que fuere notificado con <u>anterioridad</u> a la prescripción y contenga los requisitos esenciales que se hubieren obviado en aquél. Toda vez que, por un lado, puntualiza el reproche que merece determinados hechos reputados como ilícitos aduaneros y la exigencia tributaria que trae aparejada y, por el otro, permite al presunto responsable – quien dispone de esta única oportunidad procesal para ejercer su defensa- ofrecer pruebas, acusar la nulidad de lo actuado hasta ese momento por defectos de forma y de fondo, impugnar la liquidación de tributos y de sus actos preparatorios (valoración, clasificación, entre otros), y hasta puede lograr la extinción de la acción penal mediante el pago mínimo de la multa o, eventualmente, la entrega o abandono a favor del estado de la mercadería, cuando el tipo de infracción contemple el comiso. ...". (Sumcheski, Ana L., "La apertura del sumario y la prescripción en las Infracciones Aduaneras", publicado el día 15/12/2017 en "Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero"). Del mismo modo, la Sala C de la CNACAF sentenció que "*la administración debió practicar dicha liquidación con anterioridad a que venciera el plazo quinquenal de prescripción, ya que este tipo de actos suspensivos deben verificarse necesariamente antes de su vencimiento, toda vez que mal puede suspenderse o interrumpirse un plazo ya cumplido..."* (CNACAF, Sala V, 04/04/17, "General Trading S.A. Arg. C/ DGA", Causa 23.412/16, voto de la mayoría).

Destaco que en este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa "*Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A.",* Expte. N° 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. Nóitese que ni siquiera 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 C.A.) puesto que al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA N° 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 COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. 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 C.A., toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d) del C.A. en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni estos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 01/01/2008, 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 de sumario."*

Como también se ha tenido en cuenta en anteriores pronunciamientos, por su parte la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa 21.830/2012 caratulada "*ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO S.A." (TF 28.836-A) C/ DGA"* señaló que "*... debe tenerse en cuenta que disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a, del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente corrida de vista al particular – lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 años después de realizado el hecho gravado -; y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero."* .

En el mismo sentido, y más recientemente, la Sala IV de la CNACAF en la Causa "*YPF S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo"* (Sentencia del 27/04/2017, Expediente N° 77.450/16) señaló que a los efectos de que la acción del Fisco para percibir tributos o imponer penas se suspenda o interrumpa, el auto de apertura de sumario debe ser válido; es decir, que debe reunir los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente. En el caso que le tocaba resolver, la Cámara determinó que el auto de apertura de sumario dictado en el expediente no había dispuesto la verificación de la mercadería ni la liquidación de los tributos, sino una medida tendiente a verificar la cancelación o no de la mercadería y las cantidades que se encontraban efectivamente en infracción. Considerando entonces que al no haberse determinado claramente los hechos constitutivos de la infracción, el auto de apertura de sumario no resultaba válido y por ende no pudo surtir efecto suspensivo ni interruptivo de la prescripción. Por último, el fallo al que refiero, destacó que si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos es de carácter absoluto y no puede ser soslayada -en opinión del Tribunal de Alzada- pues ello importaría afectar el derecho de defensa tutelado en la Constitución Nacional.

Que, con fundamento en los hechos y el derecho reseñados, voto por:

Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario, con costas al Fisco Nacional.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario, con costas al Fisco Nacional.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.04.28 12:44:33 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: 2022.04.28 16:00:38 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: 2022.04.28 17:18:02 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: 2022.04.28 17:18:12 -03:00