República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-69834033-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 8 de Julio de 2022

Referencia: EX-2019-59305936- -APN-SGASAD#TFN - DOW QUIMICA S.R.L. - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente N° **EX-2019-59305936- -APN-SGASAD#TFN** caratulado **“DOW QUIMICA S.R.L. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma DOW QUIMICA ARGENTINA S.R.L., por medio de apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 8255/18 en la que se resolvió el archivo de las actuaciones, en los términos de la Instrucción General DGA N° 9/17, disponiendo que se dejara constancia en el Registro de Causas Archivadas, y asimismo, se formuló cargo en concepto de tributos por la suma de U$S 11.654,59 y de $ 21.857,54. Relata que mediante el DIT N° 07 001 IT14 008444 J documentó la importación temporaria de insumos para su perfeccionamiento industrial y que cumplió acabadamente con el régimen, reexportando la totalidad de la mercadería importada temporalmente en su nueva forma resultante. Expresa que pese a lo anterior, el servicio aduanero labró acta de denuncia, por no aportar certificación de la firma en la declaración jurada de acuerdo a la Resolución N° 479/1995, donde obraban firmas no autorizadas por el importador ante la Aduana. Da cuenta de que sin mediar notificación previa alguna a su parte, el 2/11/2018 el servicio aduanero dictó la resolución aquí cuestionada, sin brindar fundamento alguno a lo así decidido. Señala que se encuentra prescripta la acción del fisco para percibir tributos. Esgrime la acción del fisco para percibir tributos prescribía el 31/12/2013 y que el 18/11/2013 se dictó el auto de apertura del sumario, con lo cual por aplicación del art. 805 inc. a) del C.A. el plazo de prescripción se suspendió. Luego, el dictado de la resolución aduanera apelada hizo cesar la suspensión pero el citado decisorio le fue notificado 6 meses después de su dictado cuando ya el plazo de prescripción había operado. Analiza jurisprudencia y doctrina relativa al “plazo razonable”. En subsidio, plantea que su parte no ha incurrido en la infracción imputada y que acompaña la prueba que pudo recabar de una operación efectuada más de 13 años antes de ser notificada por primera vez de la imputación, y que ha afectado su derecho de defensa. Refiere que a través de los permisos de embarque indicados en la declaración jurada para cancelación de importaciones temporales cumplió con el régimen, circunstancia que también se extrae de la información contenida en el SIM. Sostiene que no es correcta la denuncia formulada en tanto las presentaciones fueron firmadas por el despachante de aduana de la firma interviniente en el DIT y por su apoderada. Solicita la aplicación de lo dispuesto en el art. 972 del C.A e impugna la liquidación practicada en dólares estadounidenses y los intereses establecidos. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y peticiona que se declare la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos y se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Plantea la improcedencia del planteo de prescripción. En tal sentido arguye que el dictado de la instrucción de sumario de fecha 18/11/2013, reunió los requisitos formales y materiales que determina la normativa en la materia. Subraya que desde el dictado de la instrucción hasta el dictado del pronunciamiento respectivo que habilitare la vía ejecutiva, la prescripción de la acción tributaria se suspendió, encontrándose a la fecha el plazo de prescripción suspendido, conforme lo dispuesto por el art. 1134 del C.A. Rechaza los argumentos relativos a plazo razonable de duración del procedimiento. En tal sentido postula que en los presentes autos se discute la procedencia de un reclamo tributario y por tal razón no corresponde aplicar el referido principio, además de que la protección establecida en la Convención Americana de Derechos Humanos es acordada a las personas físicas, no así a las personas jurídicas. Por otro lado, alega que no se ha afectado el derecho de defensa de la recurrente. En tal sentido, manifiesta que la actora ha podido en esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considera oportunas, igual que ha podido ofrecer prueba respecto de los hechos que considera controvertidos. Asimismo cita jurisprudencia de la CSJN en la que se ha establecido que cuando la restricción de defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. Se refiere al incumplimiento del régimen previsto en el art. 970 del C.A. Remite a los arts. 794, 795 y 796 del C.A., y postula que los intereses se determinan dentro de los límites de la delegación. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que mediante PV-2022-59710074-APN-VOCXX#TFN se declara como de previo y especial pronunciamiento la excepción de prescripción opuesta por la actora y se elevan los autos a la Sala G. Por IF-2022-66297944-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 13289-4690-2008 se inician con la presentación realizada ante la Aduana de Buenos Aires por el despachante de aduana de la firma DOW QUIMICA ARGENTINA, en carácter de declaración jurada, en la que solicita la devolución de la garantía constituida relacionada al DIT N° 07 001 IT14 008444 J, acompañando a tal efecto la documentación que se agrega a fs. 1/8. A fs. 9/10 obra print de pantalla de consulta de autorizaciones electrónicas. A fs. 11 se glosa la carpeta del DIT involucrado y su documentación complementaria. A fs. 12 luce acta denuncia 1624/2013 por infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT N° 07 001 IT14 008444 J, por el total de la importación temporal conforme se detalla en la nota adjunta. A fs. 13 la Nota N° 2408/2013 (SE PRTE) hace saber que la denuncia se formula por el total de la importación temporal, por no aportar certificación de firma en la declaración jurada de acuerdo a la Res. Gral. 479/1995, donde obran firmas no autorizadas por el importador ante la Aduana. A fs. 14 se establece la clasificación arancelaria de la mercadería en infracción, los derechos y demás tributos que gravan la importación para consumo a la fecha de la infracción, fecha momento imponible: 08/11/2008. A fs. 15 se practica la liquidación de tributos. A fs. 17, en fecha 18/11/2013, se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A. A fs. 18 se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 19 obra print de pantalla de consulta de una garantía global o unitaria. A fs. 20 se agrega copia de “Póliza Electrónica – Formulario 870” N° 592954. A fs. 21 luce print de pantalla “AFIP – SISTEMA REGISTRAL –REFLEJO DE DATOS REGISTRADOS”. A fs. 22 se hace constar que se procedió a la consulta del sistema SUMARCHI con resultado negativo en los términos de la I.G. N° 09/17 (DGA). A fs. 23, en fecha 2/11/2018 se dicta la Resolución DE PRLA N° 8255/18 aquí apelada. A fs. 24 se glosa cédula de notificación de la citada resolución. A fs. 25/29 se presenta el letrado apoderado de la firma, solicita la extracción de fotocopias y confiere autorizaciones. A fs. 30/31 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que 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.

Que, conforme resulta de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las mismas se iniciaron con la denuncia formulada contra la firma “DOW QUIMICA S.R.L.” por la presunta comisión de la infracción tipificada en el

art. 970 del C.A., en razón de que la firma no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 07 001 IT14 008444 J cuyo vencimiento operó en fecha 08/11/2008.

Que la resolución aduanera apelada, dispone el archivo de la denuncia infraccional, haciendo aplicación de la Instrucción General Nº 9/17 (D.G.A.), y ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que, en lo que al caso de autos concierne, por la Instrucción General referida se establecieron las pautas procedimentales para que los jueces administrativos a cargo de las distintas áreas, dispongan el archivo de las actuaciones que signifiquen aplicación de sanciones *"cuyos montos tornen antieconómico instrumentar y continuar las medidas implementadas tendientes a lograr su cobro"*.

Que a tal efecto se ordenó el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de PESOS TREINTA MIL ($ 30.000), siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados por el art. 970 del C.A. dentro de los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción, que en conjunto superen el monto aludido.

Que con dicho fundamento el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada, el archivo de la denuncia por presunta infracción, en virtud de que la liquidación practicada a fs. 18 de las actuaciones administrativas arrojó un monto de PESOS VEINTINUEVE MIL OCHOCIENTOS OCHENTA CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS ($ 29.880,44) en concepto de multa mínima y que la firma no poseía antecedentes que la inhibieran de dicho tratamiento.

Que resulta indiscutible que dicha resolución resultó a los efectos prácticos condenatoria para la importadora, si se tiene en cuenta que se ordenó formular cargo por la diferencia de tributos que se consideraron adeudados por tenerse por configurada la transgresión al régimen de destinación suspensiva atento la comprobación realizada por el servicio aduanero.

Que, por lo demás, también conviene aclarar que, conforme surge de lo dispuesto en el punto H) de la referida Instrucción, el archivo de las denuncias revestía **carácter provisional** hasta que transcurriera el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado, el archivo devenía definitivo.

VI.- Que la recurrente expresa que sin mediar notificación previa alguna a su parte, el 2/11/2018 el servicio aduanero resolvió archivar las actuaciones en los términos de la Instrucción General DGA N° 9/17 y formular cargo en concepto de tributos, sin brindar fundamento alguno a lo así decidido y que se ha vulnerado su derecho de defensa (conforme lo expresa en el Apartado IV.- de su recurso de apelación).

Que el art. 1101 del C.A. dispone que: *"Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (...)"*

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario de fs. 17 ninguna intervención se le dio al importador, ya que los actos procesales cumplidos posteriormente, en su totalidad, fueron realizados por el servicio aduanero. Es decir, que no existió oportunidad alguna de acompañar -o en su caso, solicitar su agregado- de la documentación que acreditara el cumplimiento del régimen de importación temporal.

Que, en efecto, la única notificación que la Aduana cursó a la recurrente se realizó a efectos de hacerle saber el dictado de la Resolución N° 8255/18 apelada en autos (ver notificación de fs. 24 act. adm), sin que con anterioridad se la citara a tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudiera valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A., ya citado.

Que indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), dando vista a la imputada en relación a la

infracción endilgada, a fin de que aporte la documentación que creyera idónea, importando dicho procedimiento, la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que el proceder del servicio aduanero afecta, no sólo el derecho de defensa, sino también los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

Por su parte, la LNPA, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el art. 7°, inc. d) que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la omisión incurrida desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que en base a lo expuesto precedentemente cabe concluir que la omisión de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A. en el sumario que dio origen a esta causa torna nulos todos los actos procesales posteriores, inclusive la Resolución DE PRLA Nº 8255/18, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse solo en la constatación realizada y tener por configurada la infracción, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que por lo demás, conviene aclarar que no resulta óbice a lo expuesto que en la resolución aduanera aquí apelada se ordenara el archivo de la denuncia en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), pues tratándose de la investigación de un ilícito, previo a disponer su archivo con fundamento en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción, correspondía que el servicio aduanero determinase en forma fehaciente la configuración de la infracción imputada a la importadora que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que ahora se pretenden exigir por la supuesta infracción por la transgresión al régimen de destinación suspensiva.

Que lo expuesto implica que el deber o facultad de disponer el archivo de la denuncia por parte de la Aduana recién nacería cuando la infracción ha quedado acreditada y, en consecuencia, el monto de la sanción también determinado. Cabe señalar que no se trata únicamente de verificar el monto por el que procedería la multa, sino, además y fundamentalmente, de la necesidad de determinar mediante el procedimiento correspondiente, como ya se dijo, la existencia misma de la infracción que da lugar a la aplicación de una multa por la infracción endilgada.

Que, en definitiva, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del C.A., que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable respecto de todo lo actuado en el sumario que ha tramitado como Actuación N° 13289-4690-2008 y a continuación del auto por el cual se declara la apertura del sumario (fs. 17), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia. La misma declaración de nulidad alcanza a la Resolución DE PRLA N° 8255/18, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Por lo tanto, la D.G.A. deberá proceder a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa. Todo ello con costas al fisco.

VII.- Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas por la actora.

Por ello, VOTO POR:

1.- Declarar la nulidad de lo actuado en el sumario que ha tramitado como Actuación N° 13289-4690-2008 a continuación del auto por el cual se declara la apertura de sumario (fs. 17 de las actuaciones administrativas), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia, incluyendo también a la Resolución DE PRLA N° 8255/18, aquí apelada. Con costas a cargo del fisco.

2.- Ordenar a la DGA que proceda a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto de la Dra. Sarquis y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- 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, como lo plantea la recurrente, la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

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” yEX-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.

III.- 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 18/11/2013 (ver fs. 17 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 producir la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del CA.

Que habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2009, la misma operó, no habiendo mediado causales

interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2013 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 2/11/2018 y notificada el 11/06/2019 cfme. constancia de fs. 24 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**	**FOJAS**
OFICIALIZACIÓN DIT	12/11/2007	11
VENCIMIENTO DIT	08/11/2008	
ACTA DENUNCIA	12/04/2013	12
APERTURA SUMARIO	18/11/2013	17
RESOLUCIÓN APELADA	02/11/2018	23/23vta.
NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	11/06/2019	24
PLAZO DE PRESCRIPCIÓN	1/01/2009-31/12/2013	

Que en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (giro de las actuaciones de fs. 17vta, liquidación de fs. 18, resolución de fs. 23/23vta) fueron dictados más de 3 años después del mismo (septiembre de 2017 y noviembre de 2018), es decir, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido.

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 07 001 IT04 008444 J.

Por ello, VOTO POR:

Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 07 001 IT04 008444 J. Con costas.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad de lo actuado en el sumario que ha tramitado como Actuación N° 13289-4690-2008 a continuación del auto por el cual se declara la apertura de sumario (fs. 17 de las actuaciones administrativas), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia, incluyendo también a la Resolución DE PRLA N° 8255/18, aquí apelada. Con costas a cargo del fisco.

2.- Ordenar a la DGA que proceda a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.07.08 11:54:22 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: 2022.07.08 13:25:31 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.07.08 13:43:01 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.08 13:43:16 -03:00