República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-102821803-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 32.714-A - DENSO MANUFACTURING ARGENTINA 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, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 32.714-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 6956/2011, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, con fecha 7 de octubre de 2011, en la actuación SIGEA N° 608514-707-2005 y sus acumulados, en cuanto resuelve condenar a la firma DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. al pago de una multa equivalente a $ 43.173,20 y formular cargo a la referida firma y a la aseguradora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. por el importe de $ 27.689,87 equivalente a tributos adeudados, en orden a la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero, por el incumplimiento al régimen de importación temporaria en relación a la destinación 99 001 IT14 004189 W.

II.- Fundamentos de la apelación:

A fs. 84/98 se presenta por apoderado DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. Alega que ha operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer penas y explica que el acto de apertura de sumario resulta inidóneo para producir los efectos que la ley le atribuye. A continuación, asevera que no es cierto que la destinación en trato no haya sido reexportada en tiempo y forma, habiendo sido acompañada la documentación correspondiente (permisos de embarque y CTC). También se agravia de la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia

(CER) a la condena. En subsidio, solicita la morigeración de la multa impuesta. Asimismo, entiende que existen numerosos vicios que afectan a la resolución bajo análisis, presentes en los elementos causa, motivación, objeto y finalidad. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 200/213 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. A continuación, analiza los elementos del acto administrativo cuestionado y sostiene que no existe vicio alguno que los afecte. Cita jurisprudencia. Se opone al planteo de prescripción promovido por la actora, toda vez que el auto de apertura fue emitido el 10/10/2006 y que el plazo quinquenal operaba recién el 31/12/2006. Afirma que, conforme se desprende del régimen legal vigente y de lo actuado en sede administrativa, la actora no ha cumplido con las obligaciones legales a su cargo. Se expide en relación al régimen de la carga de la prueba en el marco del régimen de importación temporal. Concluye que el accionar del servicio aduanero ha sido acorde a derecho y que se ha configurado la conducta objeto de reproche infraccional, justificando la aplicación de la multa y la exigencia del pago de los tributos. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 608514-707-2005 y sus acumulados se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 2202/05. A fs. 76 obra el sobre contenedor de la referida destinación. A fs. 102, en fecha 10/10/2006, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 109 se encuentra el aforo de la mercadería (en fecha 7/04/2009). A fs. 111 se agrega liquidación por multa y tributos. A fs. 116 y vta. se dispone correr vista de todo lo actuado a efectos de que la importadora y la aseguradora puedan ejercer su derecho de defensa. A fs. 142/148 y 149/153 se presentan la importadora y la compañía aseguradora y contestan vista. A fs. 167 se encuentra la Nota N° 5595/11 (SE PRTE). A fs. 183/187 luce la resolución aquí apelada y las constancias de su notificación (fs. 190/191). A fs. 192/193 la actora da cuenta de la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que a fs. 214 se declara la causa como de puro derecho.

VI.- Que en fecha 29/08/2023 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2023-100781190-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en la misma fecha, pasan a sentencia (IF-2023-100805166-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- Que, previo a todo, debo señalar que de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de la multa y de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante la operación Nº 99 001 IT14 004189 W por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 102 de las act. adm.).

Que cabe recordar que el art. 934 del CA expresa *“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 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, con relación a los tributos, el art. 803 del C.A establece que: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, 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 referido plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: "*...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión..."*

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, 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 ordena 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 a fs. 102 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **10/10/2006.**

Que de la compulsa de dicho auto de apertura resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la actora, el mismo 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 le atribuye.

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción de sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., por la operación Nº 99 001 IT14 004189 W cuyo vencimiento (prórroga) operó el 08/08/2001.

Que a fs. 108, **en fecha 10/11/2008**, la División Secretaría de Actuación N° 4 ordena que se informe el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren la importación.

Que en fecha 07/04/2009 (cfr. fs. 109 de las act. adm.) se efectúa la clasificación arancelaria y la valoración de la mercadería, dejándose constancia de que su importación se encontraba permitida por el régimen general. A fs. 111 obra la liquidación de multa y tributos. A fs. 116 y vta. se adjunta la corrida de vista **(en fecha 28/03/2011).**

Que la obligatoriedad antes referida 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, en virtud de ello, y 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, y en muchos otros pronunciamientos, considero que por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 10/10/2006 -obrante a fs. 102 de las actuaciones administrativas, el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 del CA.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario carece de aptitud para suspender y/o interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas y perseguir el cobro de tributos en los términos de los arts. 805 inc. a) y 937 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **8/08/2001** (fecha de comisión de la infracción) conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) como para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A) y aquel comenzó a correr a partir del **01/01/2002**, en los términos del art. 804 y 935 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el **31/12/2006**, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha **10/10/2006**, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 102 de las actuaciones administrativas, atento a que ella se dispuso con fecha **28/03/2011** (ver a fs. 116 y vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa "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."*

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada "BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA 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 CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1/01/2008, 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 del sumario."

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 2013 (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)..."*. Manteniendo, idéntico criterio en las causas: "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 88231/2017 "Isamar SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/3/18, entre otras).

Finalmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en la causa "Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. 55478/2019, se explayó acerca de la interpretación que la sala le ha asignado al art. 1094 inc. d) del C.A.: "*En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, 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 vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 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 (conf. in re, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/ DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013). (…) Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (esta Sala, causa "Arte*

Radiotelevisivo Argentino S.A.” citada).

Que, con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario, y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación Nº 99 001 IT14 004189 W, con costas al Fisco.

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

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1.- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2.- DECLARAR prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación Nº 99 001 IT14 004189 W, por la firma DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. en las actuaciones SIGEA N° 608514-707-2005 y sus acumulados, en los términos de los arts. 803 y conc. y art. 934 conc. del C.A., con costas al Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en el voto del Dr. Segura, a cuyos términos me remito, en tales aspectos, por motivos de brevedad.

II.- Sentado lo anterior, adhiero al desarrollo efectuado en el voto del colega que me antecede, en cuanto resuelve declarar la nulidad del auto de apertura del sumario y declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos.

III.- Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, cabe añadir 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.

Con arreglo a lo dicho y en relación al caso que nos convoca, entiendo que el auto de apertura del sumario, aún si reuniera los elementos requeridos en artículo 1094 del CA, no podría, en este caso, reputarse válido, en tanto no se advierte, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de la notificación del mismo a la actora en tanto esta notificación constituye una exigencia impuesta por la ley cuyo incumplimiento, reitero, afecta la validez misma del acto.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VII.- del Voto del Dr. Segura.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 99 001 IT14 004189 W, por la firma DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A., en las Actuaciones SIGEA Nº 608514-707-2005 y sus acumulados, en los términos de los art. 803 y conc. y 934 y conc. del C.A., con costas al Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2.- DECLARAR prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación Nº 99 001 IT14 004189 W, por la firma DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. en las actuaciones SIGEA N° 608514-707-2005 y sus acumulados, en los términos de los arts. 803 y conc. y art. 934 conc. del C.A., con costas al Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.09.01 13:30:22 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: 2023.09.01 13:42:56 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: 2023.09.01 18:26:32 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: 2023.09.01 18:26:49 -03:00