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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2023-110626604-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 19 de Septiembre de 2023

**Referencia:** SENTENCIA - EX-2023-39944211-APN-SGASAD#TFN - CRILEN S.A. c/ DGA

---

## *Tribunal Fiscal de la Nación*

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-39944211-APN-SGASAD#TFN: "CRILEN S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

**El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:**

**I.- <u>Objeto del Proceso</u>:**

Determinar si la Resolución DE PRLA N° 7877/2018 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12197-965-2011, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone el archivo de la causa, en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA) y formular cargo a la firma "CRILEN S.A." y a la compañía aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 2.724,24 y $ 2.652,56, en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DIT N° 07 001 IT14 7032 B, cuyo vencimiento operó el día 15/09/2009.

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

Que en fecha 12/04/2023 se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación (IF-2023-39944143-APN-DTD#JGM) contra la resolución arriba mencionada. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron lugar a la presentación del recurso. A continuación, afirma que el accionar del servicio aduanero ha sido contrario a derecho, por vulnerar las disposiciones que regulan el procedimiento infraccional, omitiendo conferir la vista del art. 1101 del C.A. Cita jurisprudencia. Asimismo, asevera que la resolución apelada es nula, por poseer vicios que afectan el elemento

motivación, dado que no exhibe los fundamentos que sustentan su dictado. Opone la excepción de prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos reclamados. Alega que la extensión del procedimiento equivale a una vulneración de la garantía del plazo razonable. En cuanto al fondo de la cuestión, sostiene que no se configuró la infracción endilgada, atento a haberse efectuado la reexportación de la mercadería. Acto seguido, impugna la liquidación tributaria. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada.

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

Que la representación fiscal, en fecha 04/07/2023, contesta el traslado del recurso (IF-2023-76530203-APN-DTD#JGM) y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12197-965-2011. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa y formula una negativa genérica. A continuación, se expide en relación a la validez del auto de apertura de sumario. Cita jurisprudencia. Niega que haya operado la prescripción aludida por la actora, efectúa el cómputo de los plazos y concluye que la acción se encuentra plenamente vigente, máxime considerando la aplicación de la Ley N° 27.562. Aduce que una correcta exégesis de lo que implica el archivo dispuesto de la investigación infraccional, entendería que ella implica el desligue absoluto de la cuestión tributaria, la que debe seguir su curso por las vías pertinentes. Afirma que la infracción fue constatada y que, en el marco de un régimen preferencial, es ineludible la obligación en cabeza de la importadora de reexportar la mercadería o su regularización dentro de los plazos legales. Defiende la procedencia de la tasa de interés aplicable y a la liquidación efectuada en dólares estadounidenses. Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

**IV.-** Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-965-2011 (archivos embebidos a los IF-2023-76526344-APN-DTD#JGM e IF-2023-76526988-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 484/2011. A fs. 2/132 se adjuntan constancias vinculadas a la reexportación de la mercadería. A fs. 142 y siguientes se agrega sin foliar el contenido del sobre de la destinación en trato. A fs. 144 se agrega el aforo de la mercadería. A fs. 147 luce la liquidación de tributos. A fs. 149 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 16/06/2014. A fs. 150 se formula nueva liquidación por multa y tributos. A fs. 151 obra la impresión de pantalla de la consulta de la garantía afectada a la operación. A fs. 152 surge que la firma importadora no posee antecedentes que la inhiban del tratamiento de la resolución general referida. A fs. 153 y vta. se encuentra la resolución aduanera (cuyas constancias de notificación se incorporan a fs. 163/164). A fs. 160/162 vta. la recurrente comunica la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

**V.-** Que en fecha 10/07/2023 (PV-2023-79199315-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 15/09/2023 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2023-109290226-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en fecha 18/09/2023 (IF-2023-109899067-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

**VI.-** Que, en primer lugar, cabe destacar que la resolución aduanera aquí apelada, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional por aplicación de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que, como se dijo en el considerando IV, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería, cuyo ingreso se documentó mediante la destinación suspensiva de importación temporaria N° 07 001 IT14 7032 B, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen.

Que, en lo que al caso de autos concierne, por la Instrucción General referida se establece que deberá procederse al archivo de aquellas denuncias iniciadas por la presunta infracción al art. 970 del C.A. cuando el importe de la multa mínima no alcanzare la suma de $ 30.000, si el infractor careciera de antecedentes infraccionales por el artículo referido.

Que con dicho fundamento, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada el archivo de la denuncia, en virtud de que la liquidación practicada arrojó un monto de $ 8.567,75 en concepto de multa mínima y la firma no poseía antecedentes que la inhibieran de dicho tratamiento.

Que resulta indiscutible que dicha resolución resultó condenatoria para la importadora, si se tiene en cuenta que se ordenó formular cargo por los tributos que se consideraron adeudados e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento al régimen de importación temporaria, según lo previsto en el art. 274 del C.A.

**VII.-** Que, sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre el planteo que efectúa la recurrente sobre la nulidad del procedimiento y, en consecuencia, de la resolución aduanera, en cuanto aduce que no se le ha corrido vista del sumario de marras, y que, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa.

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. 149, ninguna intervención se le dio ni al importador ni a la aseguradora garante, ya que los actos procesales cumplidos posteriormente fueron realizados en su totalidad por el servicio aduanero. Es decir, no existió oportunidad alguna de acompañar —o en su caso, solicitar su agregado— de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporaria.

Que, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y a la importadora se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 7877/2018, sin que con anterioridad se notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. ya citado.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que "*sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o*

*traslados* (…)”.

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.), esto es, conferir vista a las partes a fin de que aporten la documentación que creyeran idónea, siendo 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 frente a la imputación administrativa 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 nula la Resolución DE PRLA Nº 7877/2018, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, 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 a la importadora y aseguradora en su carácter de garante de la obligación en trato.

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 de la Resolución DE PRLA N° 7877/2018, 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.

**VIII.-** Que corresponde, a continuación, tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra discutido en autos que el vencimiento de la DIT operó el 15/09/2009. En consecuencia, y de conformidad lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 01/01/2010. Dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario (16/06/2014); ello, en virtud del art. 805 del C.A. que estipula que la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de 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, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. Sin costas.

**Por ello, voto por:**

**1).- RECHAZAR** el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

**2).- DECLARAR** la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 7877/2018, en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-965-2011.

**3).- DEVOLVER** las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

**4).-** Costas a la DGA.

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

**I.-** Los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a VI del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

**II.-** Por razones de orden lógico, corresponde examinar, en primer término, si la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a 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”; 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.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: “… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera “participar en la conformación, ejercicio y control del poder político” (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…” (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

**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 16.06.2014 (ver fs. 149 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 01.01.2010, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31.12.2014 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es

decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada.

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº07001IT147032B.

**IV.-** 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**:

**1).-** Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-965-2011 e iniciado por presunta infracción del art. 970 del CA en referencia a la operación documentada mediante el DIT Nº 07001IT147032B.

**2).-** Costas por su orden atento que mi criterio no es compartido por mis colegas de Sala.

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

**1).- RECHAZAR** el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

**2).- DECLARAR** la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 7877/2018, en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-965-2011.

**3).- DEVOLVER** las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

**4).-** Costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.09.19 13:34:13 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: 2023.09.19 13:36:43 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: 2023.09.19 15:13:51 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: 2023.09.19 15:14:10 -03:00