Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-114955620-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Septiembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 37.725-A QUICKFOOD S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“QUICKFOOD S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N.° 37.725-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 19/28 la firma “QUICKFOOD S.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 37/2017 (AD LAPL) dictada en la Actuación 12073-743-2006, en cuanto la íntima al pago de la suma de $22.946 en concepto de multa, U$D 4.821,03 en concepto de tributos y $5.434,53 en concepto de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 el C.A. con relación al D.I.T Nº 05 033 IT11 000626 D. En primer lugar, plantea que el auto de apertura de sumario es ineficaz e invalido en virtud de que se sustenta sobre la base de una liquidación incorrecta, debido a lo cual, el mismo no pudo interrumpir ni suspender el plazo de prescripción. En esa línea sostiene, que las acciones del fisco para imponer multa y perseguir el cobro de los tributos están prescriptas. Por otro lado, señala que se ha accedido todo parámetro de razonabilidad en la duración del procedimiento administrativo, lo que resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la Constitución Nacional y el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos -cita la doctrina del precedente “Losicer”-. Por último y en subsidio, manifiesta la improcedencia de la determinación tributaria en dólares. Ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 50/58/vta la representación fiscal contesta traslado. En prieta síntesis, manifiesta que la importadora no regularizó dentro del plazo concedido la totalidad de la mercadería ingresada al amparo de la destinación en trato. Señala que, ante el incumplimiento de las obligaciones que surgen del régimen se configuró la infracción prevista en el art. 970 del C.A. En cuanto al planteo de prescripción indica que el haberse corrido una nueva vista por fuera del plazo quinquenal, no significa que el auto de apertura de sumario es inválido, dado que se encontraban acreditados los elementos suficientes para iniciar el

procedimiento infraccional, agrega que la liquidación incorrecta fue subsanada. En relación al plazo razonable y el precedente "Losicer", arguye que la protección establecida en la Convención Americana de Derechos Humanos es una garantía acordada para las personas físicas y no para las personas jurídicas -como lo es la actora- tal como surge del art. 1.2, de su Preámbulo y del Informe N.º 10/1991 elaborada por la CIDH. Ofrece prueba. Hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Actuaciones Administrativas N. º 12073-743-2006: A fs. 4/32 obran constancias registrales de la operación denunciada en relación al D.I.T. 05 033 IT11 000626 D por presunta infracción al art. 970 del C.A. A fs. 33 obra una liquidación de los tributos y la multa. A fs. 38 -el 29/02/2012- se instruye sumario y se corre vista de todo lo actuado (notificada a la importadora a fs. 41, el 05/04/2012). A fs. 45/47/vta la importadora contesta vista, impugna liquidación y solicita una nueva vista. A fs. 51 -04/06/2012-, se ordena a la Sección "V" que efectúe una nueva liquidación de la MULTA, deduciendo de la base determinada a fs. 33, los rubros correspondientes al IVA ADICIONAL e IMPUESTO A LAS GANANCIAS. A fs. 52 -25/07/2012- obra una nueva liquidación de multa y tributos. A fs. 53 se dispone que las presentes actuaciones pase a la Sección "S" a fin de emitir opinión jurídica respecto al planteo impugnatorio de la liquidación practicada. A fs. 54 -11/09/2015- la Sección de Sumarios ordena que se proceda a efectuar una nueva liquidación deduciéndose los conceptos indicados a fs. 52, sólo con respecto a la MULTA, cumplido procédase a ratificar o rectificar los importes correspondientes a la MULTA y TRIBUTOS. A fs. 55 -23/09/2015- se vuelve a liquidar la multa y los tributos (la cual tiene agregados en lápiz). A fs. 58/59 se dispone *"Al planteo efectuado en relación al cálculo de la multa impuesta, la reliquidación formulada; y advirtiéndose que los importes correspondientes a la MULTA y a los TRIBUTOS indicados en la corrida de vista resultan incorrectos; en virtud de la situación descrita y a los fines de salvaguardar la defensa de la imputada, procédase a dejar sin efecto la vista de fs. 38 (NOTA N.º 218/12 (SEC S) y los actos posteriores dictados en su consecuencia; por lo expuesto precedentemente; CORRASE VISTA de todo lo actuado a la firma (…)"*-notificada a la importadora a fs. 61, el 04/05/2016-. A fs. 63/73 la actora contesta vista, opone excepción de prescripción e impugna liquidación. A fs. 133 se tiene por presentada a la firma QUICKFOOD S.A. (sociedad absorbente de MIRAB S.A.), no se hace lugar a la excepción de prescripción planteada y se ordena a reliquidar los tributos deduciéndose el derecho adicional y el porcentaje de impuesto a las ganancias. A fs. 137 obra una nueva reliquidación de multa y tributos. A fs. 138 se ponen los autos para alegar. A fs. 143/145/vta la firma presenta el alegato y solicita nueva liquidación e informe. A fs. 146 -09/11/2016- se vuelve a liquidar la multa y tributos. A fs. 150/154 se emite el Dictamen y a fs. 155/158/vta -01/02/2017- se dicta la Resolución N. º 37/2017 (AD LAPL) apelada en autos (notificada a la importadora el 16/02/2017).

IV.- A fs. 60 se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a la Sala G, que los pasa a sentencia a fs. 68.

V.- En las condiciones indicadas, considero pertinente analizar, si como plantea la recurrente, el auto de apertura de sumario es ineficaz e invalido debido a que se sustenta sobre la base de una liquidación incorrecta.

Concierne señalar que el art. 1094 del C.A. establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones, precisa 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 presentaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesarios d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

VI.- En tales condiciones, del análisis de las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12073-743-2006, surge que si bien en "apariencia" la instrucción de sumario, la corrida de vista y la notificación se habría realizado con anterioridad a que el plazo de prescripción venciera (ver fs. 38 y fs. 41), lo cierto es, que para que el auto de apertura de sumario sea válido y surta sus efectos legales debe reunir los requisitos que dispone el art. 1094 del C.A.

En ese entendimiento del asunto, se puede advertir que no se le puede asignar efectos plenos a la instrucción sumarial de fs. 38 puesto que la liquidación efectuada a fs. 33 es incorrecta. En ese sentido, cabe recalcar que contar con la liquidación pertinente al momento de la apertura de sumario reviste de una importancia esencial debido a que, la actora podría haber optado por acogerse al pago voluntario de la multa mínima (evitando la posible suspensión en el registro respectivo y el cómputo del antecedente infraccional) así como también, al pago del importe correspondiente a la diferencia de los tributos reclamados por la Aduana.

Es transcendental destacar que la misma administración aduanera reconoció el error cometido en la liquidación de la multa y tributos, y tomó medidas para corregirlo. Así es que, dejó sin efecto la corrida de vista realizada en el sumario y los actos posteriores dictados en consecuencia, llevó a cabo una nueva liquidación y realizó una nueva corrida de vista en el expediente administrativo (ver fs. 58/59 en donde expresamente manifiesta: *"Al planteo efectuado en relación al cálculo de la multa impuesta, la reliquidación formulada; y advirtiéndose que los importes correspondientes a la MULTA y a los TRIBUTOS indicados en la corrida de vista resultan <u>incorrectos</u>; en virtud de la situación descrita y a los fines de salvaguardar la defensa de la imputada, <u>procédase a dejar sin efecto la vista de fs. 38</u> (NOTA N. º 218/12 (SEC S) <u>y los actos posteriores dictados en su consecuencia</u>; por lo expuesto precedentemente; CORRASE VISTA de todo lo actuado a la firma…"*). Es menester señalar, que esta nueva corrida de vista no pudo subsanar las irregularidades anteriores debido a que fue dispuesta el 06/04/2016, es decir, 4 años después del acto de apertura del sumario y 9 años más tarde desde el inicio del plazo de prescripción.

Para comprender mejor lo anterior, resulta interesante traer a colación el ejercicio hermenéutico presentado por la Cámara, en donde propicia la postura que manifiesto en este caso: *"...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 sí, 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".
(CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

En el mismo sentido, la Cámara en otra causa estableció: *"Si bien el auto de apertura del sumario se dictó con anterioridad a que ese plazo venciera, no cabe asignarle efectos plenos sino hasta que se encontró debidamente integrado con la liquidación practicada, lo cual ocurrió con fecha 7 de junio de 2016 (v. fs.30/31). Por estos motivos, es posible concluir que, a la fecha en que se practicó la liquidación pertinente, el plazo de prescripción se encontraba vencido*." (CNACAF, Sala V (18/08/2019). Expte. N.° 000068/2019, caratulado "AMPACET SOUTH AMERICA SRL (TFN N.° 38.330-A) C/ DGA".)

En otro caso, terminaría por afirmar: *"…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"* (CNACAF, Sala IV, 27/04/2017, Expte. N.° 77.450/16, caratulado "YPF SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo").

A la luz del estándar interpretativo comentado, es evidente que la actuación de la Aduana fue contraria a lo estipulado en el artículo 1094 del C.A., el cual establece que debe determinar la liquidación correspondiente en el mismo auto de apertura del sumario. La obligación de cumplir con esta disposición es clara, ya que el legislador expresamente dispuso que el administrador "determinará..." y "dispondrá...", lo que significa que la liquidación pertinente es de cumplimiento obligatorio por parte del servicio aduanero.

Al respecto, no puede dejar de hacerse notar que no cualquier declaración de voluntad del funcionario administrativo puede surtir efectos legales directos e inmediatos. Es de rigor que la administración observe los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de entidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción.

En este orden de ideas, y sobre la base de los fundamentos expuestos, considero que el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta (crf. arts. 14 y 17 de la LNPA) por carecer de la liquidación pertinente al momento de instruir el sumario (cfr. art. 1094 inc. d) del C.A.).

VII.- Sentado lo anterior, 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 las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los arts. 937 inc. a) y 805 inc. a) del CA.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de la prescripción el **01/01/2008**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas el **31/12/2012** (cfme. arts. 934, 935, 937, 803, 804, 805 y 806 del C.A.), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el **01/02/2017**.

A mayor abundamiento y como ya se ha señalado, la nueva vista conferida a fs. 58/59 no pudo subsanar

las irregularidades del auto de apertura de sumario de fs. 38, atento a que ella se dispuso con fecha 06/04/2016, cuando el plazo de la prescripción ya se encontraba ampliamente vencido.

Con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas al Fisco.

VIII.- Atento la forma en que se resuelve el presente, se torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por todo ello, VOTO POR:

1. Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI de la presente.
2. Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas en el expediente SIGEA N.º 12073-743-2006 en relación al D.I.T. N.º 05 033 IT11 000626 D.
3. Costas al Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI de la presente.
2. Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas en el expediente SIGEA N.º 12073-743-2006 en relación al D.I.T. N.º 05 033 IT11 000626 D.
3. Costas al Fisco.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.09.27 14:56:36 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: 2023.09.28 03:49:12 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: 2023.09.28 08:38:31 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.28 08:39:11 -03:00