Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-114957061-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Septiembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 36.228-A MANUFACTURA DE FIBRAS SINTETICAS 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: **“MANUFACTURA DE FIBRAS SINTETICAS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, expediente Nº **36.228-A,**

I.- A fs. 14/23 se presenta por apoderado la firma Manufactura de Fibras Sintéticas SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 9731/14 (DE PRLA) dictada en el expediente SIGEA 12197-5748-2009, mediante la cual la condena al pago de una multa por la suma de $43.949,62 y una diferencia de tributos por un total de u$s11.065,64.- por la infracción al art. 970 del C.A. respecto a la operación documentada mediante el D.I.T. Nº 03 001 IT14 007534 E.

II.- La recurrente afirma que el proceso es nulo de nulidad absoluta por cuanto la instrucción de sumario fue realizada con el único fin de interrumpir la prescripción, sin cumplir con los recaudos que establece el art. 1094 del C.A. En ese sentido, manifiesta que la resolución apelada fue dictada una vez prescripto el plazo de la acción aduanera, ya que el vencimiento del dit acaeció en el 2004 y la resolución fue dictada en julio del 2014, por lo que al haber pasado 10 años ve vulnerado su derecho de defensa en juicio conforme lo consagra el art. 18 de la Constitución Nacional. Por otra parte, aclara que la mercadería ingresada temporalmente fue reexportada en su totalidad, prueba de ello es la devolución de la garantía comprometida, como también el permiso de embarque y CTC que acompaña. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- A fs. 34/39vta. la representante fiscal contesta el traslado conferido. Explica, con respecto al planteo de nulidad de la actora, que la aplicación literal del art. 1094 del C.A. implica un dispendio jurisdiccional y toma de medidas inconducentes y que dicho planteo, es un intento desesperado para justificar el incumplimiento de las obligaciones asumidas a su cargo. Afirma que no surge de los actuados aduaneros, ni del recurso interpuesto, prueba alguna que desvirtué la condena impuesta, siendo que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen le corresponden y cita jurisprudencia al respecto.

IV.- A fs. 52 se abre la causa a prueba, se hace lugar a la prueba informativa solicitada y obran a fs. 56/62 y 63/69 las contestaciones. A fs. 97 se clausura del periodo probatorio. A fs. 104 se elevan los autos a Sala G y se ponen para alegar a fs. 105. A fs. 109/111 obra el alegato de la actora. A fs. 113se pasan autos a sentencia.

V.- Las actuaciones administrativas **SIGEA 12197-5748-2009** dan inicio con la denuncia a la firma Manufactura de Fibras Sintéticas SA por encontrarla incursa en la infracción al art. 970 del C.A por la destinación 03 001 IT14 007534 E. A fs. 2/6 obran print de pantalla de consulta declaración detallada, de presupuesto general y del Item. A fs. 8 se instruye sumario y fs. 10 se remite a la División Verificación a fin de que informe valor en aduana de la mercadería, derechos y demás gravámenes, como tambien si era de importación prohibida. Informes que obran a fs. 11, 12 y 13. A fs. 14/15 se agrega print de pantalla de la consulta de garantía. A fs. 16 se corre vista de todo lo actuado, con fecha 21/04/2014, a la actora que se notifica el 13/06/2014 (v. constancia de correo de fs. 20). A 21/30 obra la contestación de la vista y a fs. 31 se tiene por presentada a la firma importadora y se remite a la Sección Procedimientos Técnicos para que informe si se encuentra cancelada la dit en cuestión. A fs. 32 se agrega la Nota N° 3368/14 (SE PRTE) la cual establece la cantidad de mercadería en infracción -66.366,4 Kgs.-. A fs. 33 obra la liquidación de tributos y multa y a fs. 34 print de pantalla de la consulta en registro de infractores. A fs. 35/39 obra la Resolución N° 9731/14 apelada en autos.

Primera Cuestión

VI.- 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.

En relación a esta cuestión, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 12197-5748-2009** surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del **01/01/2005** y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del **29/12/2009** (v. fs. 8) y que se notificó de todo lo actuado el **3/06/2014** conforme constancia de correo de fs. 20 de las actuaciones administrativas.

En tales condiciones, no puede 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.

En ese entendimiento del asunto, 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 brevitatiscausae.

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-.

VII.- En consecuencia, 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 **29/12/2009** (ver fs. 8 del expediente administrativo) **advirtiéndose que la notificación al interesado fue enviada casi 3 años después de su dictado.**

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 imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del C.A.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2005**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2009** (cfme. arts. 803, 804, 805, 934,

935, 936 y 937 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el **23/12/2014**.

A mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expediente administrativo correspondiente a la causa:

ACTO	**FECHA**
Oficialización 03 001 IT14 007534 E	28/11/2003
Vencimiento DIT	28/11/2004
Instrucción de sumario (fs. 8)	29/12/2009
Corrida de vista (fs. 16)	21/04/2014
Notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista	13/06/2014
Contestación de la corrida de vista (fs. 21/30)	30/06/2014
Resolución apelada (fs.35/39)	23/12/2014
Notificación de la Resolución	5/07/2014
Plazo de prescripción	1/01/2005 31/12/2009

En adición a lo expuesto y conforme queda evidenciado en el detalle realizado, si bien la **instrucción de sumario** se dictó dentro del plazo de prescripción, la **notificación de la misma** fue enviada a la recurrente aproximadamente **5 años más tarde** desde su dictado, **sin que se advierta** en el expediente administrativo **razones** que **justifiquen la excesiva demora del servicio aduanero en notificar en tiempo oportuno**.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la prescripción opuesta por la actora y, consecuentemente, declarar prescripta la acción del fisco para imponer una pena y perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N.º 03 001 IT14 007534 E.

Segunda Cuestión

VIII.- Sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, y en atención al criterio mayoritario de la Sala G, considero pertinente analizar si el auto de apertura del sumario reúne los elementos requeridos por el art. 1094 del C.A..

Corresponde 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"*.

IX.- En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta con la finalidad de determinar el alcance de una disposición legal, la **CSJN** ha tenido oportunidad de resaltar que la primera regla de interpretación consiste en dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1754 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), y cuando la norma no exija esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquella (Fallos: 311:1042). Por otra parte, la CSJN ha sostenido que la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que la leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167).

X.- El **Tribunal Fiscal de la Nación** (en adelante TFN) ya tuvo oportunidad de manifestarse sobre el alcance de lo dispuesto por el **art. 1094** del C.A., declarando nulo de nulidad absoluta el acto de apertura del sumario debido a que el mencionado acto administrativo ni siquiera había descripto los hechos constitutivos de la infracción invocada, elemento exigido por el art. 1094 del C.A (TFN, Sala E,

30/11/2010, Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A., TF 27.525-A). Para justificar su decisión, haría mención a lo afirmado por la Comisión redactora de la Ley 22.415, en cuanto a la necesidad de determinar los mencionados hechos en el mismo acto de apertura. De esta manera, agregaría que, al estar viciada la causa, se encontrarían transgredidos los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde se tuvo oportunidad de entender que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales – ora infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

Recientemente, el TFN llegaría a la misma conclusión luego de haber afirmado, sobre la base de una interpretación textual del art. 1094 del C.A., que *"[…] el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura del sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan […]"* (TFN, Sala G, 13/09/2022, Pilar Partes S.A. c/ DGA s/recurso de apelación, TF 32.232-A; TFN, Sala G, 13/09/2022, Kimberly Clark Argentina S.A. c/DGA s/recurso de apelación, TF 32.011-A; TFN, Sala G, 13/09/2022, Pilar Partes S.A. c/DGA s/recurso de apelación, TF 32.732-A).

XI.- La **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** (en adelante "Cámara" o "CNACAF"), por su parte, consideraría que el auto de apertura del sumario correspondiente debía ser reputado nulo, de nulidad absoluta, por no cumplir con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. (CNACAF, 18/03/2014, Agencia Marítima Tagsa S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo, Expte. 40.306/13). En efecto, el citado acto administrativo no solo no determinaba con claridad los hechos constitutivos de la infracción, sino que tampoco contenía la liquidación de los tributos que pudieran corresponder. Así, la Cámara terminaría por aclarar que *"[…] si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, razón por la cual en caso de duda, debe preferirse la solución que mantenga vivo el derecho (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en Fallos: 327:1629 y 329:1012, entre otros), la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales es de carácter absoluto y no puede ser soslayada (art. 14, inc. b), LNPA), pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional"* (ibidem. Ver también: CNACAF, Sala IV, 11/06/2013, Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27.435-A) c/DGA; CNACAF, Sala IV, Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA; CNACAF, Sala I, 23/02/2010, Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.).

XII.- Resulta interesante recordar en esta ocasión el ejercicio hermenéutico presentado por la Cámara, en el caso Arte Radiotelevisivo Argentino S.A., con relación al alcance otorgado a los términos empleados en el art. 1094 del C.A. Efectivamente, en dicha oportunidad, se llegaría a afirmar que *"[…] no asiste razón a la AFIP-DGA cuando sostiene que "la liquidación de los tributos que pudieren corresponder" tienen carácter "facultativo" cuando se dispone la apertura del sumario. En efecto, el art. 1094 utiliza el vocablo imperativo "dispondrá" y no una expresión facultativa como "podrá disponer", no dejando así lugar a interpretación alguna que le otorgue carácter opcional al acto de disponer la liquidación tributaria correspondiente. Más aún, de ser "facultativo" dicho acto, perdería sentido la parte final del inc. c) del art. 1094, que incluye, en los contenidos de la apertura sumarial, 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". […] [S]i en dicho inciso la norma*

aclaro específicamente que ello debía realizarse "cuando lo considere necesario", y al mismo tiempo utilizo de forma general el vocablo "dispondrá", debe concluirse que la liquidación de los tributos correspondientes no tenía carácter facultativo pues no utilizo la expresión "cuando lo considere necesario", sino que era una exigencia sustancial del acto de apertura sumarial" (CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

En este mismo sentido, la Cámara recordaría lo oportunamente afirmado con relación a la exigencia del inc. b) del art. 1094 del C.A.: *"[la mencionada disposición] identifica los enunciados obligatorios con que debe contar el auto de apertura del sumario contencioso. Así, en el inc. b) del citado artículo se indica que debe disponer "la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado [...]". De donde se sigue que es imperativo verificar la mercadería para luego correr vista de lo actuado, en especial por cuanto concierne al pago voluntario de la multa mínima (art. 930 C.A.). Con respecto a la citación efectiva del supuesto infractor, ella debe hacerse indefectiblemente y su falta deriva en la nulidad del acto"*. (CNACAF, Sala I, 23/02/2010, Unisel S.A. c/ AFIP – DGA – Resol. 9315/99 s/ ANA, Expte. 20.634/00; CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

XIII.- A la luz del estándar interpretativo comentado, surge del análisis de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 12197-5748-2009** que el **auto de apertura de sumario** fue dictado el 29/12/2009 (fs. 8 del expte. adm.) y sólo se reduce a disponer la instrucción de sumario sin más: "*VISTO la denuncia efectuada por la Sección Procedimientos Técnicos de la que surge que la firma "MANUFACTURA DE FIBRAS SINTETICAS S.A." (CUIT 30-59718871-0) no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada al amparo del DIT 03 001 IT14 007534E, cuyo vencimiento operó el 28/11/04, la que configuraría infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A.* ***DISPONE LA INSTRUCCIÓN DEL SUMARIO*** *en los términos del art. 1090 inc c) del citado texto legal...*"

Sentado lo que antecede, corresponde hacer hincapié que, el **auto de apertura** (ver fs. 8) no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria, ni liquidó los presuntos tributos a abonar. Todo eso fue diferido en el tiempo a lo que resultase de lo actuado por la Div. Verificación RAMO B, que incluso recién lo ordenó el 28/02/2014 y obran a fs. 11, 12 y 13 de las act. adm.

En ese marco, resulta claro que el actuar del servicio aduanero fue contrario a lo que preceptúa el art. 1094 del C.A., en donde lo constriñe a determinar, clasificar, valorar la mercadería y liquidar los tributos en el mismo auto de apertura del sumario.

Sobre la base de lo expuesto, queda en evidencia que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal, por lo que el acto administrativo resulta **nulo de nulidad absoluta** (art. 14 y 17 de la LNPA).

Por todo ello, **VOTO POR:**

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en los Considerandos VIII a XIII de la presente.

2) Declarar prescripta las acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 03 001

IT14 007534E.

3) Con costas a la DGA.

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 del sumario en los términos de lo dispuesto en los Considerandos VIII a XIII de la presente.

2) Declarar prescripta las acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 03 001 IT14 007534E.

3) Con costas a la DGA.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.09.27 17:06:11 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 03:45:39 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 08:41:06 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 08:41:22 -03:00