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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-129596654-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Octubre de 2023

Referencia: EX-2021-35073462- -APN-SGASAD#TFN VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura a fin de resolver en el expediente **“VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, **Nº EX-2021-35073462- -APN-SGASAD#TFN**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2021-30632825-APN-SGASAD#TFN se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra el art. 2 la Resolución Nº 9954/2019, dictada el 20/11/2019 en las Actuaciones SIGEA Nº 12139-135-2011, mediante la cual se resolvió archivar el sumario infraccional iniciado contra la firma en concepto de multa por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, inc. a) del Código Aduanero (CA) y se generó un cargo en concepto de tributos, el cual fue determinado con posterioridad a la resolución que aquí se apela. Se agravia por considerar que la obligación tributaria aduanera se encuentra prescripta, ya que nunca se liquidó el tributo, por lo que la intimación de pago fue nula. Menciona que el procedimiento está viciado de nulidad, ya que la firma jamás fue notificada para tomar conocimiento de la imputación realizada, ni para ejercer su derecho de defensa en juicio. Señala la improcedencia del pronunciamiento aduanero sobre la tesitura de que se pretende el pago de un arancel en una destinación que no es de importación sino de depósito de almacenamiento. Explica que la conducta objeto de pena es inviable por atípica, ya que la declaración de importación suspensiva en el RAF (DIR5) no es idónea para encuadrar la conducta en el presupuesto de declaración inexacta. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a lo peticionado, con costas.

II. Por su parte, la representación fiscal se presenta mediante IF-2021-56617140-APN-DTD#JGM y defiende la validez del acto recurrido. Controvierte el planteo de nulidad impulsado por la actora citando jurisprudencia que considera aplicable al caso. Asevera que la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos no ha tenido lugar, ya que la misma se encontraba suspendida. Manifiesta que la nulidad peticionada no puede prosperar, teniendo en cuenta que existe una etapa judicial posterior a la administrativa, por lo que no se produce una efectiva violación, por cuanto cabe la posibilidad de subsanarse. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta por la contraria, con costas.

Primera Cuestión

III.- 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).

IV.- En este orden de ideas, cabe señalar que del análisis de las constancias las actuaciones SIGEA Nº 12139-135-2011, surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del 01/01/2012 y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del 05/04/2016 (v. fs. 8), no obrando en dichas constancias notificación alguna por parte de la actora.

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 *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-.

V.- En consecuencia, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 05/04/2016 (ver fs. 8 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

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 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 dicha prescripción el 01/01/2012, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2016 (cfme. arts. 934, 935, 937, 803, 804 y 805 del C.A.), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el 20/11/2019 (notificada a la actora a fs. 18 el 16/03/2021).

VI.- Conforme queda evidenciado por todo lo antedicho, transcurrieron aproximadamente 10 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y el dictado de la resolución apelada sin que se advierta en el expte. adm. la existencia de algún acto previo al dictado de resolución apelada que, conforme la normativa aplicable, tenga efecto interruptivo o suspensivo de la prescripción en los términos de los arts. 936; 937; 805 y 806 del CA, ni razones que justifiquen la demora excesiva del servicio aduanero en el dictado (y notificación) de un pronunciamiento oportuno.

En virtud de los motivos señalados, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas con relación al despacho N° 11001DIR5017361U.

Segunda Cuestión

VII.- 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.

Cabe 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" (el subrayado me pertenece).

VIII.- 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).

IX.- 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, y en lo que aquí interesa, 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).

X.- 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.).

XI.- 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 aclaró específicamente que ello debía realizarse "cuando lo considere necesario", y al mismo tiempo utilizó de forma general el vocablo "dispondrá", debe concluirse que la liquidación de los tributos correspondientes no tenía carácter facultativo pues no utilizó 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).

XII.- En suma, es menester enfatizar, que luego del dictado de la apertura de sumario, no se le ha dado intervención alguna a la apelante. Así es que los actos procesales cumplidos –posteriormente- fueron realizados exclusivamente por el servicio aduanero, por lo que la actora recién tomo conocimiento del sumario en trato, con la notificación del dictado de la resolución apelada en autos, sin tener la posibilidad -con anterioridad- de tomar intervención en los actuados con el fin de

esgrimir las defensas de las que pudiera valerse.

De lo descripto surge, sin esfuerzo de interpretación alguna, que la actora no tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa, vulnerando las garantías elementales del debido proceso y el derecho de defensa con raigambre constitucional y convencional, concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde ha sostenido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales e infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

Es que, en efecto, así como un acto administrativo debe ser notificado al interesado para modificar su situación jurídica frente a la autoridad administrativa, también es pertinente hacer 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.

Sobre la base de lo expuesto, considero que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal en virtud de no haber corrido vista a la presunta imputada de lo actuado a fin de que pudiera ejercer plenamente su derecho de defensa (crf. art 18 CN), en consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta (crf. arts. 7, 14, 17 de la L.N.P.A.).

XIII.- Por el modo en que se resuelve la presente, se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **VOTO POR:**

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII en adelante de la presente.

2) Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12139-135-2011.

3) 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 el considerando VII en adelante de la presente.

2) Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12139-135-2011.

3) Costas a la DGA.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.30 14:18:01 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.30 18:04:37 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: 2023.10.31 14:25:40 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: 2023.10.31 14:25:55 -03:00