Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-144290482-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-81009760- -APN-SGASAD#TFN: "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2023-81009760- -APN-SGASAD#TFN: "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso:</u> Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° 2022-4542-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 01/06/2022, en la Actuación SIGEA N° 17124-9427-2016, en cuanto condena a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. al pago de una multa equivalente a la suma de $ 3.319,13, formulándole cargo por los tributos adeudados equivalentes a la suma de U$S 797,87, por encontrarse incursa en la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en virtud de la mercadería importada temporariamente mediante destinación N° 10 073 TG14 000013 R.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> Mediante el RE-2023-81005334-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución antes citada. En primer lugar, solicita que se declare la nulidad del auto de apertura, por carecer de los requisitos esenciales que el régimen legal le impone y haber sido dictado sin contar con la carpeta del despacho. Concluye que la referida nulidad le impide generar los efectos legales aludidos, razón por la cual opone también la prescripción de ambas acciones en cabeza del Fisco. Agrega que se violó la garantía de ser juzgado en plazo razonable y cita jurisprudencia en relación a ello. Explica que ha dado cabal cumplimiento al régimen al que se adhirió. Relata que ello acaeció mediante las destinaciones de exportación Nros. 10 017 EG 03002421D, 10 017 EG 03002422E, 10 017 EG 03002424G, 10 017 EG

03002432F, 10 017 EG 03002451G, 10 017 EG 03002454J y que no es cierto que el insumo no se encuentre tipificado en el CTC. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución aquí apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Mediante IF-2023-119249775-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar una negativa genérica, se opone al planteo de nulidad opuesto por la actora. Afirma para ello que la nulidad por la nulidad misma es improcedente y que la firma no explicó de qué forma se vio afectado el derecho de defensa. Cita jurisprudencia. Asimismo, defiende la plena vigencia de las acciones para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Aduce que la garantía del plazo razonable no fue vulnerada, ya que aquella no se aplicaría al reclamo tributario ni a las personas jurídicas. Cita doctrina y jurisprudencia en relación al tema. Asimismo, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, de las actuaciones administrativas SIGEA N° 17124-9427-2016 (archivos embebidos a los IF-2023-119243355-APN-DTD#JGM e IF-2023-119243879-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/2 con las consultas del sistema informático relativas a la destinación en trato. A fs. 3/4 obra la denuncia (Acta N° 701/2016) por la totalidad de la mercadería. A fs. 6 y 7 se adjunta aforo y liquidación de tributos. A fs. 9 se formula nueva liquidación por multa y tributos. A fs. 14, en fecha 07/11/2016, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 17/18 se corre vista de todo lo actuado, en fecha 12/07/2021, notificada a fs. 27. A fs. 28/36 se presenta la actora y contesta vista. A fs. 38 se ratifica la denuncia formulada. A fs. 41/44 se agrega la resolución aquí apelada y las constancias de su notificación (fs. 45). A fs. 47/51 la recurrente comunica la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4. En archivo embebido al IF-2023-119243879-APN-DTD#JGM se incluyen permisos de embarque y CTC vinculados a la operación.

V.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 10 073 TG14 000013 R de la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. registrada el 19/04/2010, con vencimiento del plazo de permanencia el **<u>17/03/2011.</u>**

Que, dado que la importadora no habría regularizado la situación de la mercadería importada temporariamente, se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., condenándose a la actora mediante la resolución aduanera apelada.

VI.- Que en fecha 31/10/2023 (PV-2023-129736516-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. El 30/11/2023, por PV-2023-142829101-APN-VOCXXI#TFN, se elevan los autos a la Sala “G” y, en la misma fecha, pasan a sentencia (IF-2023-143066934-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- Que, previo a todo, corresponde tratar la excepción de prescripción opuesta por la actora en el escrito de apelación.

Que a esos fines cabe recordar que el art. 934 del C.A. 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 dicho 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 dispone 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, de la compulsa del auto de apertura del sumario se advierte que cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al auto de apertura, la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería -fs. 6-y a fs. 7 obra liquidación de tributos.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **17/03/2011** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción 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.) comenzó a correr a partir del **01/01/2012.**

Que en cuanto a la prescripción de la acción en cabeza del fisco para perseguir el cobro de los tributos, el plazo de la prescripción se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) del C.A.) desde la

apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha **07/11/2016**, hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 10 meses y 6 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *1 mes y 24 días* los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;...".*

Que, no cabe duda de que la decisión a la que se hace allí literal referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa "decisión" (la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.) ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución N° 2022-4542-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada el **01/06/2022.**

Que, de este modo, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado **entre el 07/11/2016 (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el 01/06/2022 (fecha del dictado de la resolución aduanera).** Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *"recayere"* la *"decisión"*, sin que el texto aluda a su notificación.

Que, conforme lo antes expuesto, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el **02/06/2022**. Es decir, que desde allí comenzó a correr el plazo de *1 mes y 24 días* que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (el aludido de *1 mes y 24 días*) ***se cumplió el 26/07/2022***, sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria). El único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que, por lo demás, la aludida notificación se efectuó recién en fecha **26/06/2023** (Comunicación/Notificación 23001NOTI138039V) es decir cuando ya había vencido el plazo prescriptivo.

Que, en este punto resulta oportuno señalar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera",* a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación –al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos (ello en

armonía con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A. y de conformidad con lo sostenido jurisprudencialmente por el suscripto). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que esta Sala se ha expedido de igual forma en los expedientes EX-2019-52824590- APN-SGASAD#TFN - JBS LEATHER ARGENTINA S.A. (INLEG-2021-35654568-APN-VOCXXI#TFN) y EX-2020-67137511- -APNSGASAD# TFN "PRUDENCIA COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" (INLEG-2022-126525910-APN-VOCXXI#TFN).

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos.

VIII.- Que el temperamento a adoptar respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones resulta diferente, a la luz del análisis que a continuación se efectúa.

Que, tal como ya se señaló con anterioridad, siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **17/03/2011** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) comenzó a correr el día 01/01/2012. Posteriormente, el plazo fue interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario **(de fecha 07/11/2016).** Es decir que el nuevo plazo quinquenal comenzó a correr a partir del día **08/11/2016**, finalizando el **08/11/2021.**

Que ahora bien, el art. 17 de la Ley N° 27.562 dispone la suspensión *"(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales."*, es decir del 26/08/2020 al 26/08/2021.

Que en atención a ello, el nuevo plazo debe computarse desde el 08/11/2016 al 26/08/2020 y luego reiniciar el cómputo a partir del 26/08/2021. En efecto, del 08/11/2016 al 26/08/2020 transcurrieron 3 años, 9 meses y 18 días. Es decir que del plazo quinquenal restaban cumplirse *1 año, 2 meses y 12 días* los que debían computarse una vez que cesara la suspensión de la ley citada. Posteriormente, del 26/08/2021 a la fecha del dictado de la resolución aduanera apelada (01/06/2022) **transcurrieron 9 meses y 4 días.**

Que es por ello que, tal como surge del referido cómputo de plazos, al momento de la emisión del acto atacado, no había operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones y, como consecuencia, corresponde rechazar la excepción de prescripción, correspondiendo que vuelvan los autos a Vocalía para que se continúe con el procedimiento.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y, en consecuencia, declarar prescripta la acción del fisco para 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° 10 073 TG14 000013 R, por la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. en las Actuaciones SIGEA N° 17124-9427-2016, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. con costas al Fisco.

2).- RECHAZAR la excepción de prescripción de la acción del fisco opuesta por la actora para imponer sanciones por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 10 073 TG14 000013 R, por la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. en las Actuaciones SIGEA N° 17124-9427-2016, en virtud de lo expuesto en el considerando VIII.- de la presente, con costas a la actora.

3).- DISPONER que vuelvan los autos a la Vocalía XXI a efectos de la continuación del procedimiento correspondiente, como consecuencia de lo resuelto en el punto 2).-

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a VI del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Dicho lo que antecede, corresponde determinar si la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, 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.

III.- En tales condiciones, 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 07/11/2016

(ver fs. 14 del expte. adm.), advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, que el mismo no fue notificado.

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 interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA.

En el marco de lo descripto, 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 a 937 y 803 a 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº 10 073 TG14 000013 R.

Por ello, voto por:

Declarar prescripta la acción del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de tributos en relación al D.I.T. Nº 10 073 TG14 000013 R. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y, en consecuencia, declarar prescripta la acción del fisco para 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° 10 073 TG14 000013 R, por la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. en las Actuaciones SIGEA N° 17124-9427-2016, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. con costas al Fisco.

2).- RECHAZAR la excepción de prescripción de la acción del fisco opuesta por la actora para imponer sanciones por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 10 073 TG14 000013 R, por la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. en las Actuaciones SIGEA N° 17124-9427-2016, en virtud de lo expuesto en el considerando VIII.- de la presente, con costas a la actora.

3).- DISPONER que vuelvan los autos a la Vocalía XXI a efectos de la continuación del procedimiento correspondiente, como consecuencia de lo resuelto en el punto 2).-

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.12.04 13:09:36 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: 2023.12.04 13:15:18 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: 2023.12.04 13:51:40 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 - GDE
Date: 2023.12.04 13:52:43 -03:00