Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-64170687-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Junio de 2023

Referencia: EXPTE. N° 30.762-A TELEVISION FEDERAL S.A. TELEFE Y SU ACUMULADO N° 30.783-A FEDERAL EXPRESS CORPORATION - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **"TELEVISION FEDERAL S.A. TELEFE c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 30.762-A,** y su acumulado **"FEDERAL EXPRESS CORPORATION c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 30.783-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 10/17 vta. se presenta la coactora Televisión Federal S.A. (TELEFE), por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 7319/2011 dictada en el expediente N° 13681-81-2006/2, en cuanto se la condenó solidariamente junto a Federal Express Corporation (FEDEX), por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1, incs. a) y c) del C.A. al pago de una multa de $ 112.585,98 y se formuló cargo por la suma de $ 88.683.30 en concepto de tributos. Relata que FEDEX presentó ante el servicio aduanero, en su condición de prestadora de courier internacional las declaraciones de importación a consumo contenidas en las solicitudes N° 33070-M, 26644 V y 33467 W. La mercadería en cuestión se relaciona con el contrato de licencia N° ARG-01-004 celebrado entre TELEFE y SONY CORPORATION OF AMERICA, a través de la cual TELEFE pagó a SONY los derechos de exhibición de películas. Expone que no existe declaración inexacta prevista en el art. 954 del C.A., en tanto no presentó ninguna declaración de importación ante la Aduana y solo ha sido condenada por haber recibido en su domicilio las películas importadas por FEDEX. En cuanto a la responsabilidad tributaria, arguye que no resulta deudora de los tributos que se le reclaman por no haber realizado el hecho gravado, a la vez que asegura no ser propietaria ni poseedora de las películas. Refiere al art. 783 del C.A., y en tal sentido esgrime que la propiedad y posesión de las películas le pertenece a SONY CORP. Explica que las películas jamás fueron vendidas a TELEFE sino que se le otorgó una licencia limitada bajo derechos de autor para transmitir cada uno de los programas convenidos en el Acuerdo, y que el licenciatario debía devolver al distribuidor las copias recibidas, encontrándose prohibida su cesión a terceros (conf. arts. 1, 3 y 23 del Acuerdo celebrado). En subsidio, informa que de acuerdo a la prueba contable producida, la firma ya pagó por el contrato en concepto de IVA, un importe muy superior al que le reclama la Aduana, razón por la cual, el cargo deviene sin causa. Añade que, del mismo modo, pagó retenciones de Ganancias por un importe que cubre el monto reclamado por el Fisco, por lo que tampoco corresponde el reclamo de este gravamen. Afirma que las regalías abonadas al licenciante no deben adicionarse al valor de los soportes declarados por el importador, ya que no reúnen los requisitos establecidos en el art. 8, ap. 1, inciso c) del Acuerdo para la Aplicación del art. VII del GATT de 1994. Por otro lado, invoca que no hay relación en el sentido del Acuerdo entre los soportes materiales -casetes- y los cánones o derechos de licencia. Ello demuestra que los soportes

físicos no eran el medio necesario para plasmar los films, porque TELEFE podía adquirir lo intangible -derechos de exhibición- sin necesidad de adquirir lo tangible -los soportes-. Apunta que la propiedad intelectual podría haber ingresado al territorio aduanero por satélite o por internet y no necesariamente por la Aduana, grabada en los casetes objeto de controversia. Subraya que el pago de regalías no es condición para la adquisición de los casetes, sino que es condición para la adquisición de los derechos de exhibición de películas que el licenciatario puede obtener por cualquier medio legal permitido. Ofrece prueba, y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 49/70 se presenta la coactora FEDERAL EXPRESS CORPORATION **(**FEDEX) mediante apoderada, e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la Resolución N° 7319/2011 dictada en el expediente N° 13681-81-2006/2. Se refiere a la investigación llevada a cabo en sede aduanera, en virtud de la cual se determinó que para los 3 films involucrados en autos "La Máscara del Zorro", "8 Milímetros" y "Leyendas de Pasión" se pactó un canon total de U$S 112.585.98, a razón de U$S 37.528,66 por película, por lo que se procedió a incrementar el valor declarado en las solicitudes en función de ese importe. Plantea la prescripción de la acción del fisco para imponer la multa reclamada (art. 934 y conc. del C.A.). Señala que el auto de instrucción de sumario de fecha 27/12/2006 carece del efecto interruptivo de la prescripción dado que no reúne los requisitos exigidos por el art. 1094 del C.A. Aduce que el auto de apertura de sumario constituyó un mero trámite administrativo, en el que no se indican los elementos que determinarían la existencia de la infracción y que dicho acto no le fue notificado. De igual modo, plantea la prescripción de la acción del fisco para reclamar los tributos liquidados (arts. 803 al 805 y conc. del C.A.). Advierte que la instrucción de sumario no contiene la liquidación de tributos que pudiere corresponder y que la corrida de vista no pudo subsanar las irregularidades del auto de apertura de sumario, atento que se dispuso en fecha 01/04/2008, una vez operada la prescripción. Manifiesta que su accionar se limitó a transportar las cargas vía aérea bajo el denominado servicio puerta a puerta y documentar el ingreso de las guías, en función de las instrucciones que le diera el embarcador y el consignatario, por lo que sería aplicable el art. 902 del C.A. Recalca que resulta ajena y desconoce los supuestos contratos celebrados entre TELEFE y SONY CORPORATION. Considera que no se dan los elementos configurativos del tipo infraccional imputado, que FEDEX no incurrió en una declaración inexacta y no puede ser pasible de ninguna imputación infraccional. Da cuenta de que no hay dudas que se trató una importación de casetes digital-beta, pero no está constatado que mediante las citadas guías aéreas se importaran los films indicados, circunstancia que reitera a lo largo de su presentación. Destaca que al recibir guías madre hizo uso del beneficio contenido en el art. 221 del C.A., de manera que la Aduana verificó el contenido de la carga y autorizó el libramiento según el resultado de la misma. Introduce que en sumarios análogos al presente, el servicio aduanero entendió que no se había incurrido en declaración inexacta y formuló denuncia por la infracción prevista en el art. 994 del C.A. En otro orden, resalta que la valoración de la mercadería importada al momento de su importación fue efectuada por la Aduana de Ezeiza y se ajustó a la normativa aplicable. Hace mención a lo dispuesto por la Resolución ex ANA 2436/96, al artículo VII del GATT y la Resolución ex ANA 3236/96. Afirma que los derechos de reproducción no deben añadirse al precio pagado o por pagar al valor en aduana de la mercadería importada, conforme lo prevén las Notas Interpretativas del art. 8, párrafo 1.c.) del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT. Arguye que incluir en el valor en aduana el importe pagado por la reproducción o exhibición impondría el pago de derechos de importación a la mercadería cuando ingresa en un soporte físico mientras que cuando lo hiciera por vía satelital o internet, no tributaría derechos de importación sobre el importe abonado por su exhibición. Sostiene que ello sería efectuar una distinción por la fuente, lo cual está vedado por el Acuerdo de Valor del GATT. Hace referencia a la importación de software, al tratamiento de la Ley de Impuesto a las Ganancias a los productores, distribuidores o intermediarios de películas en el país, a la normativa que regula el contrato de transporte aéreo internacional y al reclamo tributario formulado contra FEDEX. Entiende que el reclamo de las percepciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias resulta erróneo toda vez que dichos rubros no son exigibles cuando se despachan cargas expresas conforme lo dispuesto en la RG N° 11/97. Concluye que, ante la falta de comprobación distinta, el servicio aduanero no puede tener por acreditado en base a simples copias de emails y meras manifestaciones formuladas por el importador TELEFE y el exportador SONY. Hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se haga lugar al recurso intentado, con costas.

III.- Que a fs. 83/93 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda, que no sean expresamente

reconocidos. Responde al planteo de prescripción opuesto por la recurrente. Alude que en el caso de autos el plazo quinquenal comenzó a computarse el 01/01/2002, con lo cual habría vencido el 01/01/2007. Postula que el plazo de prescripción para imponer penas se suspendió el 27/12/2006 y luego se interrumpió con la notificación el 13/05/2009 de la liquidación tributaria en la vista conferida. En relación al cargo por tributos, remite a los argumentos obrantes a fs. 91/101 de las act. adm., donde se estableció que la operación bajo análisis debe determinarse aplicando un método que se base en la utilización de criterios razonables compatibles con las disposiciones del Acuerdo de Valoración y del artículo VII del Acuerdo General del GATT/OMC. En ese sentido, se concluyó que el monto correspondiente a los derechos de exhibición devengados por TELEFE en beneficio del licenciante extranjero SONY CORPORATION OF AMERICA, debe formar parte del valor declarado en oportunidad de documentar la importación de los respectivos soportes físicos. En cuanto a la liquidación de tributos, recuerda que las percepciones de IVA por importaciones definitivas encuadran dentro de los importes tributarios que compete requerir a la DGA. Con relación a la figura de FEDERAL EXPRESS CORP., describe que de conformidad con el Anexo II de la Resolución ex ANA N° 2458/94, es el transportista el que debe confeccionar y presentar la relación de carga; con lo cual, la responsabilidad del documentante no se circunscribe a la recepción de la mercadería y su egreso al territorio aduanero. Enfatiza que FEDEX en carácter de auxiliar del servicio aduanero debió arbitrar los medios necesarios para corroborar el valor de la mercadería y la veracidad de los datos suministrados. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

IV.- Que a fs. 155 se abre la causa a prueba que se produce a fs. 165/175. A fs. 192 se cierra el periodo probatorio. A fs. 192 se elevan los autos a la Sala G, a fs. 193 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 197/207 alegato de TELEFE, a fs. 208/209 alegato del fisco y a fs. 210/216 alegato de FEDEX. A fs. 218 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que la Actuación N° 13681-81-2006/2 se inicia el 4/12/2006 con la Denuncia N° 013/2006 contra la firma Televisión Federal S.A. por presunta infracción a la Resolución ANA N° 3236/96, en los formularios OM 1125 S, Solicitudes N° 33070-M del 13/09/2001, 26644-V del 21/07/01 y 33467-W del 18/09/01. A fs. 2 obra la Nota N° 951/06 (DV EMVI) de fecha 4/12/2006 en la que se expresa que *"atento las conclusiones arribadas en el informe N° 785/06 (DV EMVI) cuya copia se adjunta, recaído en la Actuación N° 13681-81-2006, eleva Acta denuncia por presunta infracción a la Resolución ANA N° 3236/96, por parte de la firma en trato, al hacer uso indebido del Régimen de Importación/Exportación por Prestadores de Servicios Postales Couriers, atento que los valores resultantes del estudio exceden los permitidos para la mercadería documentada por dicho medio"*. A fs. 3/13 se glosa copia certificada de la Nota N° 785/06 (DV EMVI) de fecha 07/11/2006 que culmina con la planilla de liquidación de diferencia de tributos motivada por el ajuste de valor. A fs. 14 la Nota N° 958/06 (DV EMVI) de fecha 5/12/2006 adjunta a fs. 15/17 el Dictamen N° 1389/06 del Departamento Asesoramiento Aduanero. A fs. 20 el 27/12/2006 se apertura sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por presunta declaración inexacta, en los términos del art. 954 del C.A. A fs. 21, el 04/06/2007 se gira el expediente a la División Empresas Vinculadas a fin de que remita la documentación correspondiente a las solicitudes OM 1125 S: N° 33070-M del 13/09/2001, 26644-V del 21/07/2001 y 33467-W del 18/09/2001 y las correspondientes guías áreas 828326288110, 494564197690 y 828326288290. A fs. 22/35 se adjunta copia certificada emails de FEDEX, declaración de contenido Sacas Curier, formulario OM 1125 de solicitudes N° 33070-M, 26644 V y 33467 W y comprobantes de pago de liquidación manual. A fs. 37, el 01/04/2008 se corre vista en los términos del art. 1101 del C.A. a Televisión Federal S.A. y Federal Express Corporation, sin que obre la constancia de su notificación a las interesadas. A fs. 46/65 y 66/92, respectivamente, Federal Express Corporation y Televisión Federal S.A. contestan vista. A fs. 93 se tiene por presentadas a las imputadas, se provee la prueba ofrecida y se dispone "remitir la presente a la División Empresas Vinculadas a fin de que se sirva acompañar original o copia debidamente certificada la guía aérea involucrada en la presente denuncia..." A fs. 101/105 Televisión Federal S.A. aporta prueba documental de certificación contable. A fs. 107 por medio de la Nota N° 642/10 (DV EMVI) de fecha 16/10/2010, la División Empresas Vinculadas responde que a fs. 22/35 lucen copias certificadas de la documentación relacionada a las guías aéreas. A fs. 111 se remite el expediente a la División Empresas Vinculadas para que como medida para mejor proveer, la dependencia denunciante se sirva ratificar o rectificar la denuncia, por guardar similitud con las Notas N° 239/10 y 744/10 (DV EMVI) glosadas a fs. 108/110. A fs. 112 la Nota N° 129/11 (DV EMVI) ratifica la denuncia de autos. A fs. 115/118, el 12/10/2011 se dicta

la Resolución N° 7319/2011. A fs. 119/120 y a fs. 121/122, respectivamente, Televisión Federal S.A. y Federal Express Corporation acreditan la interposición de recurso ante esta instancia.

Que obra por separado la Actuación N° 13681-81-2006 que se inicia con la Nota N° 318/06 (DV EMVI) de fecha 13/07/2006 que solicita a Televisión Federal SA., que aporte documentación en razón del estudio de valor relacionado en la "Causa N° 791/05 (5) ARTEAR S.A. sobre Infracción Ley. 22.415". Entre fs. 3/33 se glosan copias certificadas por la DGA de la presentación realizada el 22/08/2006 por Televisión Federal S.A. La documentación consta de: Contrato N°ARG-01-004 traducido al castellano por Traductor Público Nacional, celebrado el 20/07/2001 entre Televisión Federal S.A. y el licenciante extranjero SONY CORPORATION OF AMERICA, certificación de registraciones contables que reflejan los importes devengados por los derechos de exhibición. Asimismo, informa que respecto de la fecha de ingreso, destinación aduanera o constancia de servicio de Courier y factura comercial, debido a la fecha de ingreso no cuenta con registros que permita rastrear la información y comprobantes requeridos. A fs. 34 la Nota N° 557/06 (DV EMVI) solicita a la interesada que aporte documentación adicional relacionada al contrato N° ARG-01-004. A fs. 43/66, la empresa acompaña copia de contratos ARG-01-004 traducido. A fs. 66/89 se agrega copia certificada de: emails de FEDEX de los que surge número de guía aérea, de formulario OM 1125, de comprobante de pago de liquidación manual y de declaración de contenido Sacas Curier. A fs. 90 obra acta denuncia N° 04/2006 de fecha 14/11/2006. A fs. 91/101 se glosa la Nota N° 785/06 (DV EMVI) de fecha 07/11/2006 que culmina con la planilla de liquidación de diferencia de tributos motivada por el ajuste de valor. A fs. 105 la Nota N° 858/06 (DV EMVI) de fecha 20/11/2006 adjunta a fs. 102/104 el Dictamen N° 1389/06 del Departamento Asesoramiento Aduanero. A fs. 109 el 28/12/2006 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 115 el 16/03/2009 se corre vista en los términos del art. 1101 del C.A. a Televisión Federal S.A. y Federal Express Corporation. A fs. 118/131 Televisión Federal S.A. contesta vista y a fs. 137/141 Federal Express Corporation contesta vista, denuncia litispendencia y peticiona que se disponga el archivo de las actuaciones. A fs. 143/144, el 12/10/2011 se dicta la Resolución DE PRLA N° 7320/2011 que dispone el archivo de las Actuaciones en virtud de lo normado por el art. 897 del C.A. y agregar sin acumular el expediente a la Actuación SIGEA N° 13681-81-2006/2.

VI.- Que, corresponde dilucidar si la Resolución N° 7319/2011 resulta ajustada a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Que conforme lo alegado por las partes, la firma FEDERAL EXPRESS CORPORATIÓN, en su calidad de courier, habría -partiendo de la hipótesis del fisco- documentado la importación de 3 beta-videos/films, amparados supuestamente por las Guías Aéreas N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290

Que dicha mercadería, se sustentaría en los contratos de licencia celebrados entre TELEFE S.A. y SONY CORPORATION, siendo que mediante el pago de los cánones acordados, TELEFE S.A. obtuvo el permiso de exhibir por televisión pública los 3 films titulados "La Máscara del Zorro", "8 Milímetros" y "Leyendas de Pasión", de cuyo envío-importación-entrega se habría encargado el courier FEDERAL EXPRESS CORPORATION.

Tras una investigación, el servicio aduanero entendió que se había omitido declarar la inclusión de los cánones como retribución de licencia para la exhibición de los filmes en cuestión, y por ello realizó una determinación del Valor en Aduana de la mercadería y finalmente condenó a ambas firmas por la comisión de declaración inexacta prevista en el art. 954 ap. 1. incs. a) y c) del C.A.

VII.- Que en primer lugar, corresponde entender el planteo de nulidad del auto de apertura de sumario y prescripción de la acción del fisco para imponer penas y percibir tributos, opuesto por la coactora FEDERAL EXPRESS CORPORATION.

Que debo dejar sentado que de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de multa y de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A ap 1, incs. a) y c) del C.A, en relación con la mercadería ingresada mediante las guías aéreas N°

828326288110, 494564197690 y 828326288290, por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 20 de las act. adm.)

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 art. 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. prevé 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 de autos, 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 el art. 1094 del C.A. 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, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que dispuso que el administrador *"determinará..."* y *"dispondrá..."*, términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados, reitero, en el mismo auto de apertura.

Que a fs. 20 del expediente administrativo obra el auto de instrucción de sumario de fecha 27/12/2006, que expresa: "Visto la denuncia de fs. 1, de donde surge la existencia de una presunta declaración inexacta, en los términos del Art. 954 del C.A. Apertúrese Sumario de acuerdo a las previsiones del art. Art. 1090, Inc. c) del mencionado cuerpo".

De su compulsa resulta claramente que, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del CA para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que en tal sentido, es trascendente destacar que al disponerse la apertura del sumario no se encontraban agregadas las guías aéreas originales N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290, correspondientes a las Solicitudes N° 33070-M del 13/09/2001, 26644-V del 21/07/2001 y 33467-W del 18/09/2001, mediante las cuales se habría importado la mercadería respecto de la cual se exige a las firmas recurrentes el pago de los tributos y la multa. Es claro que la falta de agregación de esa documentación por parte del servicio aduanero impide verificar las fechas de las operaciones, su contenido y detalle.

Que más aun, en el caso de autos, la ausencia de las guías aéreas no se circunscribe a lo que antecede al auto de apertura

de sumario. Ello por cuanto, si bien las guías áreas debieron agregarse antes de aperturar el sumario porque constituyeron la causa de aquél, tampoco se adjuntaron con posterioridad, durante el trámite del procedimiento en sede aduanera.

Véase que a fs. 93 de las act. adm., se dispone “remitir la presente a la División Empresas Vinculadas a fin de que se sirva acompañar original o copia debidamente certificada la guía aérea involucrada en la presente denuncia...”. A fs. 107 por medio de la Nota N° 642/10 (DV EMVI) la División Empresas Vinculada responde que a fs. 22/35 lucen copias certificadas de la documentación relacionada a las guías aéreas. Lo cierto es que la documentación que obra en tales fojas no resulta ser las guías áreas propiamente dichas.

Que de ese modo, a pesar de que a fs. 93 de las act. adm. el propio servicio aduanero advierte la ausencia de las correspondientes guías áreas, tal circunstancia no fue subsanada y finalmente la resolución condenatoria se dictó sin contar con esos documentos.

Que si bien la declaración de nulidad en sede administrativa y judicial resulta ser siempre una decisión *in extremis*, es decir, que si existe la posibilidad de “salvar” el acto procesal viciado se deberá preferir la conservación del mismo, siempre y cuando se trate de un vicio subsanable, encuentro que la apertura de sumario que se realizó el 27/12/2006 no da cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A., atento que al momento de su apertura el servicio aduanero no contaba con las guías aéreas originales N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290 que constituyen la causa y antecedente de la obligación.

Que el deber de guarda de la documentación le corresponde al servicio aduanero, independientemente de que por medio de resoluciones dictadas por el propio organismo se establezcan a su favor plazos de conservación de la documentación relativamente cortos. Admitir lo contrario implicaría desvirtuar el principio de defensa en juicio y el derecho a un debido proceso de los administrados enunciados en los arts 18 de la CN y art. 1, inc. 9 de la ley N° 19.549-A y más aún si -como se presenta en autos-, la documentación se encuentra involucrada en discusión administrativa o judicial.

Que el administrado es un mero colaborador en la tarea, a través de lo que pudiera tener en su poder y ello no libera al servicio aduanero de acompañar la documentación original por la que imputa a las recurrentes la infracción tipificada en el art. 954 del C.A.

Que al no contarse con las guías aéreas originales al momento de la apertura de sumario no existe para el servicio aduanero causa alguna que justifique razonablemente su decisión de aperturar el sumario. “Cuando el acto desconoce arbitrariamente la situación de hecho existente, o pretende fundarse en una situación de hecho que no existe, será nulo; esto, que conceptualmente podría denominarse teoría de la causa o de los motivos determinantes queda comprendido dentro del requisito de la razonabilidad…” (cfme. Gordillo, Agustín, “Tratado de derecho administrativo”, 1° edición, Buenos Aires. F.D.A., 2012, Libro II (Elementos y vicios del acto administrativo), Tomo V, Capitulo IX).

Que la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A., -entre los cuales además considero se encuentra la agregación de los originales de las guías áreas respecto de las cuales se labra el acta de denuncia- radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que, conforme el criterio sostenido por el Dr. Segura en su voto en minoría, en la causa “CEARCA S.A., c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”, Expte. Nº 25.681-A, de esta Sala (con una composición diferente a la actual), estimo que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 27/12/2006 -obrante a fs. 20 de las act. adm.- el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 del C.A.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo el acto de apertura de sumario de fecha 27/12/2006, carece de aptitud para suspender y/o interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas y perseguir el cobro de tributos en los términos

de los arts. 937 inc. a) del C.A. y 805 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, siendo que la comisión de la infracción habría acaecido en el año 2001, conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es 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), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2002, en los términos de los arts. 935 y 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2006, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 27/12/2006, por las razones ya expresadas en el párrafo precedente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 20 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 01/04/2008, una vez operada ampliamente la prescripción. A su vez, aun cuando en dicho acto se corrigieron algunos defectos contenidos en el auto de apertura de sumario, ya que en esta oportunidad se aclara en qué incisos del art. 954 del C.A. se funda la imputación, lo cierto es que la corrida de vista hace expresa mención a las guías aéreas, sin que aquellas consten en el expediente administrativo. En ese sentido, el auto de fs. 37 de las act. adm., consigna "VISTO la denuncia de fs. 1, de donde surge una presunta declaración inexacta respecto de las Guías Aéreas N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290…", en tanto, insisto, tales documentos nunca fueron agregados al sumario.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa *"Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A."*, expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, expresó: *"el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 ant. adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A. En consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.)...". "Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 del C.A.) puesto que, al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea"*.

Que, por otro lado, no podría afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una declaración de nulidad por la nulidad misma *"puesto que corresponde considerar el agravio que señala la recurrente, cual es el de la prescripción de las acciones del Fisco para imponer penas. Habiendo agravios concretos, la nulidad no se decreta ritualmente"* (esto último, conforme la ya referida sentencia).

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada *"BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación." Expte.:29.422-A. (17/04/2012). (Sala "E")* se dispuso*: "...que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1°/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista, con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura del sumario"*.

Que cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en los autos: *"Agencia Marítima TAGSA S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo". Expte.:40.306/13 (18/03/2014)*, señaló que para que el acto de apertura de sumario sea válido es necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente, art. 1094 del C.A. En este sentido resolvió de acuerdo al criterio adoptado por la Sala IV, en los autos: *"Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27435-A) c/ D.G.A." del 11 de junio de 2.013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la C.S.J.N. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)". "...Señaló que para que el auto de apertura del sumario tuviera tal virtualidad, debía tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reuniera los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente.*

Así, subrayó que el art. 1094 del C. A. identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que

dispone la apertura del sumario, e indica -en tal sentido- que "el administrador 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 lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

Concluyó que resulta imperativo cumplir con aquellos requisitos para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado de pago ejercer correctamente su defensa; por el contrario, la falta de alguno de ellos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (confr. también Sala IV in re: Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA" y en similar sentido, Sala I in re "Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.", sentencia del 23/02/10)...". Manteniendo, idéntico criterio en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17; 39183/17 "Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17; y 88231/2017 "Isamar SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/3/18, entre otras).

Que asimismo, la Sala IV de la Excma. Cámara ha resuelto en autos "Mercedes Benz Argentina S.A. c/ DGA s/Recurso directo de organismo externo (Expte. N° 38.427 del 12/09/2019) – criterio ratificado en la causa "CSAV ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ Recurso directo" (Expte N° 63.850/2019 de fecha 20/04/2021) que la nulidad del auto de apertura del sumario por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales -en lo que al caso interesa, por falta de causa y violación de la ley aplicable (art. 1094, CA)- es de carácter absoluto y no puede ser soslayada, pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional. Como así también, que tratándose de un acto nulo y no anulable, los efectos de la declaración judicial de nulidad operan con carácter retroactivo al momento de la emisión del acto (arg. art. 14, inc. b, de la ley 19.549; conf. esta Sala causas, 36250/12 "Boston Compañía Argentina de Seguros SA (TF 29422-A) c/ DGA" y 47750/12 "Agencia Marítima Tagsa SA (TF 27435-A) c/ DGA", ambas del 11/6/13, 77450/16 "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17, y 39183/17 "Gibaut Hnos Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/

Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17, y con referencia a un supuesto análogo al que se plantea en autos, causa 68232/18 "Televisión Federal SA y otro c/DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. Del 14/5/19).

Que, con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 ap. 1. Incs. a) y c) del C.A, en relación a la mercadería ingresada mediante las guías áreas N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290, con costas a la DGA.

Que en igual sentido se han expedido las Salas I y IV de la Excma. Cámara en causas análogas a la presente, Expte. N° 62.958/2019 Televisión Federal SA y otro c/Administración Nacional de aduanas" sentencia del 30/08/2021 y Expte. N° 68.232/2018 "Televisión Federal SA y otro c/ DGA" sentencia del 14/05/2019.

VIII.- Que por lo demás, corresponde poner de resalto que las guías áreas N° 828326288110, 494564197690 y 828326288290 tampoco se agregaron en esta instancia. A fs. 155 se hizo lugar a la prueba ofrecida por la actora en su recurso a fin de que el servicio aduanero remita las solicitudes particulares involucradas y toda documentación complementaria. A fs. 165/175 la oficiada contestó que "toda aquella documental correspondientes al año 2001 ha quedado comprendida en la inteligencia de la Disposición DI-2018-44-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM", que autorizó su desafectación y depuración. En definitiva, las guías áreas involucradas en autos nunca se agregaron, así como tampoco la documentación complementaria relativa a las operaciones aquí analizadas.

IX.- Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO POR:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VII.- del presente.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 ap. 1, incs. a) y c) del C.A, en la Actuación N° 13681-81-2006/2, conf. arts. 803, 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VII.- del presente.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 954 ap. 1, incs. a) y c) del C.A, en la Actuación N° 13681-81-2006/2, conf. arts. 803, 934 y conc. del C.A.

3.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.06.02 17:53:05 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: 2023.06.05 14:12:20 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: 2023.06.05 14:47:37 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.05 14:48:29 -03:00