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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-72706668-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: EX-2020-23840319-APN-SGASAD#TFN AGFA GEVAERT ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquís y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados "**AGFA GEVAERT ARGENTINA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente EX-2020-23840319-APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Mediante RE-2020-23831686-APN-SGASAD#TFN, la firma **AGFA GEVAERT ARGENTINA S.A.** (en adelante "AGFA" o "actora") se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las **Resoluciones DEPRLA N° 9200/2018** y **DEPRLA N° 9627/2019**, dictada por el Señor Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 28 de noviembre de 2018 y el 11 de noviembre de 2019 respectivamente, mediante las cuales, sobre la base de lo estipulado por el art. 970 del C.A., se resuelve condenar a la actora al pago de **a)** un primer monto igual a **$ 437.290,14**, en concepto de multa; **b)** un segundo monto igual a **U$S 113,699,98**, en concepto de derechos de importación, estadística e IVA y; **c)** un último monto igual a **$ 272.788,73** en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

II. Así las cosas, es pertinente consignar que el recurrente comienza su intervención haciendo una descripción sucinta de los hechos involucrados. En este sentido, recuerda que el 29 de abril de 2008 AGFA importó, mediante la destinación de importación temporaria 08 001 IT14 003337 G, 124.954,09 metros cuadrados de películas fotográficas en rollos. Agrega que la mercadería sería despachada a plaza bajo la posición SIM 3702.42.10.000Z, y que la mencionada destinación poseía como fecha de vencimiento el 19 de agosto de 2009. Adiciona, a su vez, que durante los años 2008 y 2009, la actora oficializó catorce destinaciones de exportación a consumo que permitirían cancelar la totalidad de la aludida destinación de importación temporaria[1]. No obstante, menciona que el servicio aduanero terminaría por formular, el 28 de junio de 2013, una denuncia por 50.809,88 metros cuadrados del total de la mercadería importada temporariamente con fundamento en que seis permisos de embarque se encontraban en estado "denunciado". Añade que por medio del auto del 5 de mayo de 2015, se dispuso correrle vista, la cual sería

finalmente contestada el 17 de noviembre de 2015. Destaca finalmente que el servicio aduanero dictaría una primera Resolución (DEPRLA 9200/2018), que posteriormente sería modificada por una segunda (Resolución DEPRLA 9627/2019); de esta manera, resalta, mediante esta última Resolución se llegaría a resolver lo siguiente: 1) absolver a AGFA respecto de 44.743,78 metros cuadrados del total de 50.809,88 (por el que se formuló la denuncia en un primer momento); 2) condenar a la actora al pago de una multa por la suma de $ 437.290,14 con relación a 6.066,1 metros cuadrados de mercadería y; 3) formular los siguientes dos cargos: U$S 113.699,98 en concepto de DI, TE e IVA y $ 272,788,73 en concepto de IVA adicional y Ganancias.

En cuanto a las primeras cuestiones planteadas, relacionadas con la nulidad del auto de apertura del sumario y la prescripción de la acción del fisco para imponer penas, la actora comienza por remarcar que resulta una práctica habitual por parte del servicio aduanero el dictado del auto de apertura del sumario como un acto meramente enunciativo, con el único fin de interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas. Agrega que, conforme surge de la compulsa de las actuaciones, el auto de apertura del sumario tuvo lugar el 21 de noviembre de 2014; es decir, al límite del cumplimiento del plazo de prescripción que establece el art. 934 del C.A., en atención a la fecha de vencimiento de la temporal en trato. Asimismo, advierte que la resolución de apertura del sumario carece de los elementos que establece el art. 1094 del C.A. Remarca, en efecto, que la mencionada resolución no sólo omite la liquidación de tributos, sino que también hace mención a hechos que de ningún modo pueden considerarse constitutivos de la infracción que se le endilga a la actora. Cita jurisprudencia. Agrega que, en consonancia con las decisiones citadas, la duración del procedimiento ha excedido toda pauta de razonabilidad al haber transcurrido más de 10 años desde el vencimiento de la temporal en trato.

En este mismo sentido, la actora hace referencia al *Acuerdo de Facilitación del Comercio* (en adelante "Acuerdo"); instrumento internacional adoptado el 27 de noviembre de 2014 por el Consejo General de la Organización Mundial del Comercio y aprobado por el Congreso Nacional, a través de la ley 27.373 del 5 de julio de 2017[2]. Remarca que una de las finalidades esenciales del mencionado Acuerdo es lograr agilizar el movimiento y despacho de las mercaderías a los fines de reducir las demoras y los costos que se generan para los importadores y exportadores a causa de los procedimientos ineficientes, las formalidades superfluas en frontera y los requisitos de documentación muchas veces redundantes. Asimismo, resalta que su texto termina por otorgar una importancia particular a la utilización de los recursos informáticos actuales para cumplir con dichos objetivos. Menciona, en paralelo, que el Acuerdo busca lograr mejoras y transparencia en los procesos aduaneros, lo cual se encontraría claramente relacionado con la garantía del debido proceso. A la luz de lo mencionado hasta aquí, subraya que el trámite del sumario en análisis estaría sesgado por todo tipo de incongruencias que implicarían un incumplimiento de lo estipulado por el Acuerdo. Finalmente, hace mención al art. 6, título 3 "Disciplinas en materia de sanciones", apartado 3.4 del Acuerdo, donde se establece que los miembros deben asegurarse de mantener medidas tendientes a evitar "[…] a) conflictos de intereses en la determinación y recaudación de sanciones y derechos", para luego afirmar que la circunstancia de que el servicio aduanero sea juez y parte genera un claro conflicto de intereses, debido a la falta de imparcialidad que ello conlleva. Cita jurisprudencia. En virtud de las consideraciones expuestas, solicita se declare la nulidad del auto de apertura del sumario y, en consecuencia, se declare extinguida la acción del Fisco para imponer penas.

Con relación a la segunda cuestión planteada, vinculada con la inexistencia de la infracción del art. 970 del

C.A., la actora señala, a título introductorio, que se encuentra acreditada en el expediente administrativo la reexportación de la totalidad de la mercadería importada temporalmente mediante el despacho de importación temporaria N° 08 001 IT14 003337 G. En este sentido, agrega el haber presentado como prueba documental tanto la impresión de pantalla "Seguimiento Destinaciones Suspensivas", de donde surge que la DIT se encontraba con saldo "0" (cero), como la declaración jurada, presentada oportunamente por el Despachante de Aduana Sr. Arnoldo Fellin, donde se encuentra el detalle de la mercadería reexportada. Recuerda que, de las actuaciones administrativas, se desprende que el servicio aduanero consideró que no se habían reexportado 6.066,10 metros cuadrados, debido a que los permisos de embarque N° 08 001 EC16 000023W y 08 001 EC03016273J se encontraban en estado "denunciado". No obstante, resalta que la circunstancia de que un permiso figure en dicho estado en los sistemas informáticos del servicio aduanero no implica que, por medio del mismo, no se haya reexportado parte de la mercadería importada temporalmente. Aclara, en efecto, que resulta totalmente injustificada y arbitraria la postura del servicio aduanero al presumir un incumplimiento al régimen por el simple hecho de que sobre los citados permisos pesara una denuncia. Asimismo, menciona que conforme surge de la documentación agregada a las actuaciones, la mercadería fue efectivamente reexportada por medio de los permisos oportunamente mencionados. Efectivamente, remarca la posibilidad de observar que en el reverso de la hoja 1 del permiso de embarque N° 08 001 EC16 000023W se encuentra asentado su cumplido, y que de la impresión de pantalla "Declaración Detallada – Estados" de AFIP surge el cumplido del permiso de embarque N° 08 001 EC03 016273J.

En cuanto a la tercera cuestión planteada, relacionada con la liquidación de tributos, considera que no corresponde que la Aduana reclame pago alguno en concepto de IVA, IVA adicional y Ganancias, debido principalmente a que carece de la correspondiente competencia.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

III. Mediante IF-2020-69494001-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado y, luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Afirma que la resolución apelada se originó como resultado de la denuncia efectuada por el personal del servicio aduanero por la presunta comisión de la infracción prevista y tipificada en el art. 970 del C.A. Agrega que, como surge de la documental glosada, la actora no habría regularizado en legal tiempo y forma la situación de la mercadería ingresada temporalmente al amparo de la destinación N° 08001IT14003337G, respecto de 50.809,88 metros cuadrados, cuyo vencimiento operaba el 19 de agosto de 2009. Adiciona que, por este motivo, se instruyó sumario en los términos del artículo 1090 inc. *c)* del texto legal citado y se corrió vista de todo lo actuado a la firma en trato. Añade que el 28 de noviembre de 2018, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros dicta la Resolución N° 9200/2018 mediante la cual se absuelve a AGFA con relación a 2.899,42 metros cuadrados y se la condena a pagar una multa de $ 119.346,06 con respecto a 1.852,52 metros cuadrados vinculados con la destinación 08001IT14003337G, y un monto igual a U$S 31.031,22, en concepto de tributos adeudados.

En primer lugar, en cuanto a la cuestión vinculada con la eventual prescripción de la acción del fisco para imponer penas, aclara que la acción no se encontraba prescripta al momento del dictado de la resolución condenatoria. En segundo lugar, en lo que respecta al planteo de nulidad del auto de instrucción del

sumario, luego de transcribir el art. 1094 del C.A., afirma que no caben dudas que la apertura del sumario correspondiente es un acto administrativo, alcanzado, en consecuencia, por la ley 19.549. Agrega que, bajo este prisma, le son aplicables todas sus previsiones, incluyendo la de los arts. 12 y 19, y, por consiguiente, resulta imposible obtener la nulidad de la instrucción del sumario. Aclara que esto se debe a que el acto emanado de la Administración se presume legítimo. En tercer lugar, con relación al incumplimiento de lo dispuesto por el art. 970 del C.A., remarca lo expuesto oportunamente por el DPRLA al dictar la resolución pertinente: "… atento [a] que no habría regularizado dentro del plazo previsto a tal efecto, la situación de la mercadería en relación a la destinación 08001IT14003337G, respecto a 50.809,88 metros cuadrados, cuyo vencimiento operaba el 19.08.2009 […] Que no habiéndose desvirtuado la imputación efectuada respecto de 1.852,52 metros cuadrados importados temporalmente mediante DIT 08001IT14003337G, corresponde condenar a la imputada por la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero". Finalmente, en lo que concierne a la falta de competencia de la DGA para expedirse sobre las percepciones de IVA Adicional y Ganancia, luego de citar la jurisprudencia pertinente, afirma que, detectada *prima facie* una posible infracción, la Aduana está facultada para iniciar la correspondiente investigación y condenar, si la conducta resultase típica. Por todo ello, solicita se confirme el decisorio aduanero en su totalidad, con expresa imposición de costas y la actora, y se rechace la excepción de la prescripción planteada.

IV. Mediante PV-2022-64934000-APN-VOCXIX#TFN se declara la cuestión de puro derecho, en PV-2022-115178444-APN-VOCXIX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "G", que los pasa a sentencia en IF-2023-69811143-APN-TFN#MEC.

V. Mediante el examen de las actuaciones descriptas con anterioridad, se observa la necesidad de determinar si los actos imputados a la actora pueden ser considerados como una clara violación del régimen de importación temporaria y, como consecuencia de ello, ser objeto de la sanción correspondiente, sobre la base de lo estipulado por el art. 970 del C.A. No obstante, teniendo en cuenta la serie de cuestiones preliminares presentadas oportunamente por la actora, corresponde previamente analizar los argumentos presentados con relación a: **a)** la prescripción de la acción para imponer penas y; **b)** la nulidad del acto administrativo mediante el cual se dictó el auto de apertura del sumario correspondiente. En este sentido, en un primer momento se llevará a cabo una descripción sucinta de los hechos involucrados, para luego centrar la atención sobre la determinación de la naturaleza jurídica, el alcance y posterior aplicación de las disposiciones mencionadas.

VI. Gracias a los elementos de prueba oportunamente presentados, se constata que el 29 de abril de 2008 AGFA oficializó una importación temporaria (destinación de importación temporaria (DIT) 08 001 IT14 003337 G) de 124.945,09 m^2 de películas fotográficas en rollo. Al tratarse de una operación realizada en el marco del régimen de destinación suspensiva de importación temporaria, se estableció el 19 de agosto de 2009 como fecha de vencimiento para la reexportación correspondiente. No obstante, con el objetivo de cumplir con las obligaciones emergentes del mencionado régimen y cancelar la totalidad de la DIT, la actora terminaría por oficializar catorce (14) destinaciones de exportación a consumo[3] durante los años 2008 y 2009.

VII. Sin embargo, el 28 de junio de 2013, la *División Registros de Importación* labraría un acta de denuncia sobre la destinación de importación temporaria 08 001 IT14 003337 G por la supuesta infracción

estipulada por el art. 970 del C.A. (fs. 20 de las actuaciones administrativas). De acuerdo con la nota adjunta a la mencionada denuncia, ésta se formularía "[…] por 50.809,88 m^2 de la mercadería importada temporalmente, por encontrarse en estado "Denunciado" los siguientes P.E.: ítem 1.1 08001EC03020255E (7.323,63 m^2); ítem 1.2 08001EC03018507L (6.673,08 m^2), 08001EC03020255E (2.273,99 m^2), 08001EC03021104V (2.838,02 m^2); ítem 1.4 08001EC03004624P (2.511,67 m^2), 08001EC03016273J (101,05 m^2); ítem 1.5 08001EC03016273J (1.852,52 m^2); ítem 1.6 08001EC03021857N (27.235,92 m^2)" (fs. 21 *ibid*.). A su vez, se determinó la remisión de lo actuado hasta ese momento a la *División Verificación – Sección Ramo "B"* a los fines de "[…] establecer clasificación arancelaria, valor de la mercadería en infracción, derechos y demás tributos que gravaren la importación para consumo a la fecha detallada", y se informó a la *Sección Liquidación* y al *Departamento Procedimientos Legales Aduaneros* (fs. 21 *ibid.*). En respuesta a lo solicitado, durante la segunda mitad del 2013 se recibiría la información requerida, vinculada con el valor en aduana de la mercadería en cuestión (fs. 23 *ibid*.) y la liquidación de tributos (fs. 24 *ibid*.). Por su parte, el *Departamento Procedimientos Legales Aduaneros* dispondría, el 21 de noviembre de 2014, la instrucción del sumario correspondiente, sobre la base de lo estipulado por el art. 1090 inc. *c)* del C.A (fs. 25 *ibid*.). En esta oportunidad, se afirmaría que "[v]isto los hechos denunciados por los que se da cuenta que la firma AGFA GEVAERT AEGENTINA S.A. […] ha incumplido las obligaciones asumidas como consecuencia del Régimen de Importación Temporaria [con] respecto a 50.809,88 metros cuadrados - ítem 1.1 08001EC03020255E (7.323,63 m^2); ítem 1.2 08001EC03018507L (6.673,08 m^2), 08001EC03020255E (2.273,99 m^2), 08001EC03021104V (2.838,02 m^2); ítem 1.4 08001EC03004624P (2.511,67 m^2), 08001EC03016273J (101,05 m^2); ítem 1.5 08001EC03016273J (1.852,52 m^2); ítem 1.6 08001EC03021857N (27.235,92 m^2), documentadas mediante la DIT 08 001 IT14 003337G - lo cual constituye *prima facie* la infracción tipificada en el art. 970 C.A.", y se remitiría lo actuado al contador del *Departamento Procedimientos Legales Aduaneros* "[…] a sus efectos" (*ibid*.). El 14 de abril de 2015, la contadora pública del citado Departamento presentaría el detalle con la determinación de los tributos y multa correspondientes (fs. 37 *ibid*.).

VIII. Con posterioridad a la apertura del sumario correspondiente, el 5 de mayo de 2015, el *Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros* decidiría citar y emplazar a la actora "[…] para que en el perentorio término de diez (10) días de notificad[a], esté a derecho, evacue su defensa y ofrezca todas las pruebas de que intente valerse, bajo apercibimiento de rebeldía […]" (ver fs. 43 vta. *ibid.*). En dicha oportunidad, la dependencia mencionada exigiría "[…] acompañar copia de la documentación que acredite la cancelación del Despacho de Importación Temporal denunciado en autos, no limitándose tan solo a la mención; a saber : original y copia de los Permisos de Embarque con su cumplido por personal aduanero, copia de Despacho de Importación (importación a consumo de importación temporal con o sin transformación), declaración jurada de descarga y Certificado de Tipificación y Clasificación que resulte aplicable, según corresponda al tipo de destinación de que se trate, y toda otra documentación que sea necesaria para acreditar la regularización de la mercadería en trato. En el caso de los Permisos de Embarque, las copias deberán estar certificadas ante escribano público o por personal aduanero. En este último supuesto, el presentante deberá acercar a esta oficina aduanera los originales y sus copias para su certificación por esta área" (*ibid.*). A su vez, luego de darle a conocer la posibilidad de obtener la extinción de la acción penal y el no registro del antecedente mediante el pago voluntario de la multa mínima ($ 302.495,43) dentro del plazo para contestar la vista, se le informaría el deber de integrar la suma de U$S 158.303,47, en concepto de derechos de importación, estadística e IVA, y el importe de $ 242.975,51, en concepto de IVA

Adicional e Impuesto a las Ganancias. Los montos mencionados con anterioridad serían calculados tomando como base el valor en aduana (USS 205.711,55) de los 50.809,88 m^2 de la mercadería en cuestión (ver fs. 37 y 43 vta. *ibid.*).

IX. El 17 de noviembre de 2015, AGFA respondería la correspondiente vista (fs. 50/63 *ibid*.). En su escrito, la actora plantearía, en un primer momento, la prescripción de la acción para imponer penas en virtud de la nulidad del acto de apertura del sumario, para luego defender su posición con relación a la inexistencia de la infracción invocada por el servicio aduanero y a la inexactitud de la liquidación de los tributos pertinentes. En cuanto a la solicitud de nulidad del acto administrativo, remarcaría *inter alia* que este "[…] no reúne los requisitos necesarios para que dicho acto jurídico […] sea válido". En efecto, no solo no se encontrarían determinados los hechos constitutivos de la infracción, sino que el mencionado auto de apertura del sumario tampoco contendría la liquidación de los tributos pertinentes. En lo que respecta a la infracción del art. 970 del C.A., se afirmaría que "[…] la mercadería ingresada en forma temporaria mediante la DIT objeto del presente sumario ha sido reexportada en su totalidad, en tiempo y forma, mediante los permisos de embarque precedentemente enumerados, incluidos en el cuadro que bajo declaración jurada presentara el despachante de aduana, que forma parte de las actuaciones". A los fines de acreditar los hechos y argumentos invocados, la actora acompañaría su presentación escrita, entre otros elementos de prueba, con: 1) una copia simple de los permisos de embarque que cancelan la DIT objeto del sumario y; 2) una copia del CTIT 02301/2007.

X. Sobre la base de la documentación presentada, se remitirían las actuaciones administrativas a la *Sección Operativa y Registral EXA 2* con la finalidad de determinar si la destinación de importación temporaria denunciada había sido cancelada en tiempo y forma (fs. 67 *ibid*.). A su vez, la *División Control Ex Ante* de la *Dirección Aduana Buenos Aires* informaría que "… habiendo analizado la documentación agregada en autos y conforme a la normativa vigente, la destinación 08001IT14003337G, se encontraría descargada [según el] siguiente detalle, con los saldos no cancelados que se describen a continuación …" (fs. 68 *ibid*.). Finalmente, se detallaría la liquidación de los tributos y multa correspondientes con relación a 1.852,52 m^2 de la mercadería en infracción y, posteriormente, en atención al estado del trámite y sobre la base de lo estipulado por el art. 1112 del C.A., se pasarían los autos para resolver (fs. 71 *ibid*.). En su Resolución DE PRLA 9200/2018, del 28 de noviembre de 2018, el Jefe del *Departamento Procedimientos Legales Aduaneros* determinaría *inter alia*: a) "… absolver a la imputada en los términos del art. 1112 inc. *a)* del Código Aduanero de la presunta infracción tipificada en el art. 970 del citado texto legal con relación a 2.899,42 m^2 debidamente cancelados en tiempo y forma …" y, a su vez; b) condenarla por la infracción del mencionado artículo, en razón de no haber podido desvirtuar la imputación efectuada con respecto a 1.852,52 m^2 de la mercadería en cuestión. Como consecuencia de ello, se resolvería exigir a AFGA el pago de los siguientes montos: $ 119.346,06, en concepto de multa, y U$S 31.031,22, en concepto de Derechos de Importación, Estadística e IVA.

XI. Frente a lo descripto en el párrafo anterior, el 26 de febrero de 2019, el *Departamento Asesoramiento Aduanero* remarcaría lo siguiente: "[a]tento a que en las presentes actuaciones se instruyó sumario contencioso por la falta de regulación de 50.809,88 metros cuadrados de mercadería importada temporalmente al amparo de la destinación N° 08 001 IT14 003337 G, y toda vez que la Resolución DE PRLA N° 9200/18 obrante a fs. 72-74 solo se expide con relación a 4.751,94 metros cuadrados; previo a la intervención de este servicio jurídico, se remiten las presentes actuaciones a fin de que dicha dependencia

se expida con relación al resto de la mercadería que fuera denunciada en autos" (fs. 75 *ibid*.). Ante dicha comunicación, se remitieron las actuaciones a la *Sección Operativa y Registral* a los fines de ratificar o rectificar el informe de fs. 68 (fs. 76 *ibid*.), se emitió el detalle con relación a la mercadería restante, donde se especificaría el saldo no cancelado (fs. 77/78 *ibid*.), y se efectuó la liquidación de los tributos y multa correspondientes (fs. 83 *ibid*.). Vale resaltar que, en el citado detalle, solo se mencionaría que la mercadería en infracción se debía a que las destinaciones correspondientes se encontraban en estado "denunciada". Finalmente, sobre la base de la información recaudada, el Jefe del *Departamento Procedimientos Legales Aduaneros* adoptaría, el 11 de noviembre de 2019, la Resolución DE PRLA N° 9627/2019 mediante la cual se resolvería: a) absolver a la actora con respecto a 44.743,78 m2 y; b) condenarla, con relación a 6.066,1 m2, al pago de los siguientes importes: a) $ 437.290,10, en concepto de multa; b) U$S 113,699,98 en concepto de Derechos de Importación, Estadística e IVA y; c) $ 272.788,73, en concepto de IVA Adicional y Ganancias.

XII. Frente a los hechos descriptos, la **primera cuestión preliminar** a examinar es aquella vinculada con la prescripción de la acción para imponer penas. En efecto, según lo manifestado oportunamente por la actora, "… el auto de apertura del sumario tuvo lugar en fecha 21 de noviembre de 2014, es decir, al límite del cumplimiento del plazo de prescripción que establece el art. 934 del C.A. Asimismo, debido a que el nuevo plazo comenzó a correr a partir de esa fecha, el servicio aduanero dictó la resolución 9200/2018 el día 28 de noviembre de 2018 y su aclaratoria, la Resolución 9627/2019 en fecha 11 de noviembre de 2019 […]. Como podrá observarse V.E., la duración del procedimiento – incluso sin tener en cuenta el plazo a tramitar desde este momento – ha excedido toda pauta de razonabilidad, habiendo transcurrido más de 10 años desde el vencimiento de la temporal en trato. […] En este sentido, se ha expedido V.E. en numerosos fallos, donde se interpretó que las causales de suspensión de la prescripción, deben analizarse a la luz de la doctrina del "plazo razonable" de tramitación de los procesos, fijada por la Corte Suprema a partir del precedente "Losicer, Jorge Alberto y otros c/BCRA", del 26 de junio de 2012".

XIII. Según lo estipulado por el art. 934 del C.A., la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco años. A su vez, a los fines de identificar el plazo mencionado, el art. 935 del mismo plexo normativo determina que aquel debería comenzar a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación. De esta manera, si en el *sub examine* la infracción al régimen de importación temporaria se constató con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado para cumplir con la obligación de efectuar la reexportación correspondiente, es decir, luego del 19 de agosto de 2009, el plazo de prescripción de la acción para imponer penas comenzaría a correr a partir del 1° de enero de 2010 y vencería el 31 de diciembre de 2014. No obstante, de acuerdo con lo expresamente manifestado por el art. 937 inc. *a)* del C.A., la prescripción de la acción podría verse interrumpida como resultado del dictado del auto por el cual se ordenase la apertura del sumario, y sin tener en consideración la fecha en que tuvo lugar la notificación del mencionado acto administrativo. Consecuentemente, al retornar a los hechos involucrados en el caso bajo análisis, y al aplicar en forma literal lo dispuesto por el citado art. 937 del C.A., se observa que, a pesar de haberse corrido vista de las actuaciones recién el 5 de mayo de 2015, la prescripción de la acción se hubiese visto igualmente interrumpida al constatarse que el dictado del auto de apertura del sumario tuvo lugar el 21 de noviembre de 2014.

XIV. Frente a esta interpretación, no puedo 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 exija que medie notificación de este para que surta sus efectos jurídicos propios. En ese entendimiento del asunto, correspondería 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*.

XV. 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 un 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 estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, de su "validez". Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, este 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 este sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: "[…] [s]i 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.

XVI. 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 a la destinación de importación temporaria 08 001 IT14 003337 G.

Oficialización de la importación temporaria	29/04/2008
Vencimiento de la destinación temporaria	19/08/2009
Inicio del plazo de prescripción	01/01/2010
Labrado del acta de denuncia	28/06/2013
Instrucción del sumario	21/11/2014
Vencimiento del plazo de prescripción	31/12/2014
Liquidación de la multa y tributos	14/04/2015
Vista a la actora	12/11/2015
Presentación escrita de la actora	17/11/2015
Res. DE PRLA N° 9200/2018	28/11/2018
Res. DE PRLA N° 9627/2019	25/09/2019

XVII. Sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala “G”, consideró pertinente analizar la **segunda cuestión preliminar** vinculada con la nulidad de la resolución mediante la cual se determina la apertura del sumario correspondiente. En efecto, de acuerdo con lo manifestado oportunamente por la actora, el mencionado acto administrativo carecería de los elementos establecidos por el art. 1094 del C.A. Según lo estipulado por la citada disposición, “[e]n la resolución que dispusiere la apertura del sumario, 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 o de los importes que el Fisco hubiere pagado indebidamente en virtud de los regímenes de estímulos a la exportación, cuya restitución se reclamare, según el caso; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

XVIII. 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).

XIX. 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. En determinadas circunstancias, este consideraría no tener sentido alguno declarar la nulidad del acto de apertura del sumario ya que, al encontrarse reunidos los elementos necesarios para efectuar el análisis de la infracción, los requerimientos normativos se estarían interpretando de una manera ritual (TFN, Sala G, 27/12/2011, *Agencia Marítima Tagsa S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, TF 27.435-A; TFN, Sala G, 31/05/2013, *Agencia Marítima Tagsa S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, TF 27.173-A). En otra oportunidad, el TFN declararía nulo de nulidad absoluta el acto de apertura del sumario debido principalmente 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 justifica 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 (*ibid.*). De esta manera, agregaría que, al estar viciada la causa, se encontrarían violados 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) (*ibid.*). 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).

XX. 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 (*ibidem*). 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*" (nuestra cursiva) (*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.*).

XXI. 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).

XXII. Retomando el texto del auto de apertura del sumario del 21 de noviembre de 2014, se puede llegar a leer lo siguiente: "[v]isto los hechos denunciados por los que se da cuenta que la firma AGFA GEVAEST ARGENTINA S.A. (CUIT 30-50262193-5) ha incumplido las obligaciones asumidas como consecuencia del Régimen de Importación Temporaria respecto a 50.809,88 metros cuadrados - ítem 1.1 08001EC03020255E (7.323,63 m^2); ítem 1.2 08001EC03018507L (6.673,08 m^2), 08001EC03020255E (2.273,99 m^2), 08001EC03021104V (2.838,02 m^2); ítem 1.4 08001EC03004624P (2.511,67 m^2), 08001EC03016273J (101,05 m^2); ítem 1.5 08001EC03016273J (1.852,52 m^2); ítem 1.6 08001EC03021857N (27.235,92 m^2), documentadas mediante la DIT 08 001 IT14 003337G - lo cual constituye *prima facie* la infracción tipificada en el art. 970 C.A., [se dispone] la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. *c)* del citado texto legal. Atento el estado de autos, pase al contador del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros a sus efectos" (fs. 25 de las actuaciones administrativas). Del texto transcripto se puede observar que no solo no se presentó una determinación de los hechos que se hubiesen podido reputar constitutivos de la infracción correspondiente, sino que tampoco se disputo de la verificación de la mercadería en infracción (art. 1094 inc. *b)* del C.A.), ni de la liquidación de los tributos que pudieran corresponder (art. 1094 inc. *d)* del C.A.). Esta última se obtendría recién el 14 de abril de 2015, tres meses y catorce días *a posteriori* del vencimiento del plazo correspondiente a la prescripción de la acción para imponer penas. De esta manera, al no haberse dispuesto las medidas exigidas por la disposición bajo análisis, el acto de apertura del sumario correspondiente se encontró viciado en sus elementos de validez (art. 7 de la ley 19.549) y se tornó nulo de nulidad absoluta (art. 14 de la ley 19.549) e ineficaz a los efectos de suspender la prescripción de la acción para el cobro de la multa y tributos correspondientes; prescripción que por ello se cumplió el 31 de diciembre de 2014.

XXIII. Atento a lo mencionado con anterioridad, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en los considerandos XVII a XXII de la 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. 970 del C.A. con relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación 08 001 IT14 003337 G por la firma AGFA GEVAERT ARGENTINA S.A., en los términos de los arts. 803 y conc y 934 y conc. del C.A.

3) Con costas al Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en los considerandos XVII a XXII de la 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. 970 del C.A. con relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación 08 001 IT14 003337 G por la firma AGFA GEVAERT ARGENTINA S.A., en los términos de los arts. 803 y conc y 934 y conc. del C.A.

3) Con costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

1 08001EC03020255E; 08073EC16000020T; 08001EC03018507L; 08001EC03021104V; 08001EC16000023W; 09001EC16000028F; 08001EC03015034D; 08001EC03016273J; 08001EC03004624P; 08001EC03014113A; 08001EC03021857N; 08001EC03022725X; 09001EC16000006B; 09001EC16000028F.

2 El Acuerdo de Facilitación del Comercio entraría en vigor el 22 de febrero de 2017. No obstante, recién pasaría a ser obligatorio para la República Argentina a partir del 22 de enero de 2018, fecha en que nuestro Poder Ejecutivo llevó a cabo el depósito del correspondiente instrumento de aceptación ante el organismo internacional.

3 Destinaciones de exportación a consumo N° 08001EC03020255E, 08001EC03016273J, 08073EC16000020T, 08001EC03004624P, 08001EC03018507L, 08001EC03014113A, 08001EC03021104V, 08001EC03021857N, 08001EC16000023W, 08001EC03022725X, 09001EC16000028F, 09001EC16000006B, 08001EC03015034D, 09001EC16000028F.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.23 09:20:14 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: 2023.06.23 10:24:50 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: 2023.06.26 13:18:38 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
Date: 2023.06.26 13:19:06 -03:00