Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-19130237-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Febrero de 2024

Referencia: EX-2020-63187386- -APN-SGASAD#TFN MERCEDES-BENZ ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“MERCEDES-BENZ ARGENTINA S.A.** c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. **N° EX-2020-63187386- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2020-63187204-APN-SGASAD#TFN la firma “MERCEDES BENZ S.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución 6155/2016 (DE PRLA), recaída en el expediente SIGEA Nº 15803-309-2011, por cuanto se la intima al pago de $412.940,54 en concepto de multa, USD 66.970,57 en concepto de tributos y $120.244,47 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Ello, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero (CA) con relación al DIT N°04001TG17001341T.

Ante dicho pronunciamiento, la firma plantea la nulidad de la resolución apelada y del auto de instrucción de sumario, este último, por no cumplir con los requisitos sustanciales de validez exigidos por el art. 1094 del CA. En particular, menciona que la liquidación de los tributos fue dictada con posterioridad a la instrucción de sumario, por lo que se estaría contradiciendo lo dispuesto en los incisos b), d) y e) del artículo anteriormente mencionado. Señala que la acción para imponer penas y reclamar tributos en el caso de marras se encuentra prescripta. Considera conculcado su derecho al debido proceso. Alega una injustificada dilación en la notificación de la resolución condenatoria por parte del servicio aduanero. Acredita el cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Solicita que se atenúe la base de multa y tributos por aplicación del art. 916 del CA. Se agravia por considerar que la actualización tributaria en concepto de intereses resulta ser excesiva y confiscatoria. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II.- Por su parte, la representación fiscal sostiene la validez del fallo aduanero. Luego de efectuar una negativa genérica, menciona que el auto de instrucción de sumario no debe reunir obligatoriamente todos y

cada uno de los elementos estipulados por la norma. Señala que la prescripción para imponer multas y reclamar tributos no se ha configurado, puesto que se han cumplido los plazos establecidos por la normativa. En cuanto al resto de los agravios esgrimidos por la actora, rechaza cada uno de ellos y sostiene que se ha incumplido con lo dispuesto por el art. 970 del CA. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita el rechazo de la apelación, con costas.

III.- En PV-2024-15536387-APN-VOCXIX#TFN se dispone tratar la excepción de prescripción opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento y se elevan los autos a la Sala "G". Finalmente, en IF-2024-17564980-APN-VOCXIX#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- En las condiciones indicadas, considero pertinente analizar si, como plantea la recurrente, el auto de apertura de sumario es ineficaz e invalido debido a que no se encontraba la liquidación al momento de su dictado y, por lo tanto, el mismo carecía de todo efecto suspensivo y/o interruptivo sobre el plazo de prescripción de la acción intentada por la Aduana.

Concierne señalar que el art. 1094 del CA establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones, donde se precisa que el mismo: "…determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario, b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma, c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presentaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesarios d) **la liquidación de los tributos que pudieren corresponder**; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados" (el resaltado me pertenece).

V.- En tales condiciones, del análisis de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 15803-309-2011, surge que si bien en "apariencia" la instrucción de sumario, la corrida de vista y la notificación se habría realizado con anterioridad a que el plazo de prescripción venciera (ver fs. 17, 49 y 53), lo cierto es que, para que el auto de apertura de sumario sea válido y surta sus efectos legales, deben reunirse los requisitos que dispone el art. 1094 del CA.

En ese entendimiento del asunto, se puede advertir que no se le puede asignar efectos plenos a la instrucción sumarial de fs. 17, puesto que la liquidación efectuada a fs. 29 (dictada el 20.3.14) es posterior a esta. En ese sentido, cabe recalcar que contar con la liquidación pertinente al momento de la apertura de sumario reviste de una importancia esencial debido a que la actora podría haber optado por acogerse al pago voluntario de la multa mínima (evitando la posible suspensión en el registro respectivo y el cómputo del antecedente infraccional) como así también al pago del importe correspondiente a la diferencia de los tributos reclamados por la Aduana.

Es transcendental destacar que la misma administración aduanera reconoció el incumplimiento de la normativa y, por ello, tomó medidas para corregirlo. Así es que, a fs. 23, obra la Nota DE PRLA N° 277/10, donde se comunicó lo siguiente: "Atento la gran cantidad de denuncias recepcionadas en los términos del artículo 970 del Código Aduanero, **las cuales no reúnen los requisitos establecidos por la normativa vigente de aplicación**, como así tampoco con las observaciones formuladas al respecto por la

Auditoría Interna, se remite la presente a los fines de solicitar se instruya a las áreas que le dependen a tenor del detalle que a continuación se indica (…) 6) **Determinación del monto de los tributos adeudados** (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones" (el resaltado me pertenece).

Para comprender mejor lo anterior, resulta interesante traer a colación el ejercicio hermenéutico presentado por la Cámara, en donde propicia la postura que manifiesto en este caso: "...debe tenerse en cuenta que disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a, del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente corrida de vista al particular —lo que no se garantizaría sí, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 años después de realizado el hecho gravado—, y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido, sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero".
(CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

En el mismo sentido, la Cámara en otra causa estableció: "Si bien el auto de apertura del sumario se dictó con anterioridad a que ese plazo venciera, no cabe asignarle efectos plenos sino hasta que se encontró debidamente integrado con la liquidación practicada, lo cual ocurrió con fecha 7 de junio de 2016 (v. fs.30/31). Por estos motivos, es posible concluir que, a la fecha en que se practicó la liquidación pertinente, el plazo de prescripción se encontraba vencido." (CNACAF, Sala V (18/08/2019). Expte. N.° 000068/2019, caratulado "AMPACET SOUTH AMERICA SRL (TFN N.° 38.330-A) C/ DGA".)

En otro caso, terminaría por afirmar: "…que a los efectos de que la acción del Fisco para percibir tributos o imponer penas se suspenda o interrumpa, el auto de apertura de sumario debe ser válido; es decir, que debe reunir los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente" (CNACAF, Sala IV, 27/04/2017, Expte. N.° 77.450/16, caratulado "YPF SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo").

A la luz del estándar interpretativo comentado, es evidente que la actuación de la Aduana fue contraria a lo estipulado en el artículo 1094 del CA, el cual establece que se debe determinar la liquidación correspondiente en el mismo auto de apertura del sumario. La obligación de cumplir con esta disposición es clara, ya que el legislador expresamente dispuso que el administrador "determinará..." y "dispondrá...", lo que significa que la liquidación pertinente es de cumplimiento obligatorio por parte del servicio aduanero.

Al respecto, no puede dejar de hacerse notar que no cualquier declaración de voluntad del funcionario administrativo puede surtir efectos legales directos e inmediatos. Es de rigor que la administración observe los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de entidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción.

En este orden de ideas, y sobre la base de los fundamentos expuestos, considero que el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta (crf. arts. 14 y 17 de la LNPA) por carecer de la liquidación pertinente al momento de instruir el sumario (cfr. art. 1094 inc. d) del CA).

VI.- Sentado lo anterior, y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los arts. 937 inc. a) y 805 inc. a) del CA.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de la prescripción el **01/01/2007** (dado que el vencimiento de la destinación se produjo el 3.11.2006), la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2011** (cfme. arts. 934, 935, 937, 803, 804, 805 y 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada, dictada el **05/12/2016**.

Con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora, con costas al Fisco.

VII.- Atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por todo ello, VOTO por:

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

2. Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas en el expediente SIGEA Nº 15803-309-2011 con relación a la destinación N° 04001TG17001341T.

3. Costas al Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero 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 de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando V de la presente.

2. Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas en el expediente SIGEA Nº 15803-309-2011 con relación a la destinación N° 04001TG17001341T.

3. Costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.22 15:22:54 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: 2024.02.22 16:01:36 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: 2024.02.23 09:40:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.23 09:41:18 -03:00