Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-31832514-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA - DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. - Expte. N° 33.071-A

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G"del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. N° 33.071-A,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4009/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 6 de julio de 2012, en la actuación SIGEA N° 608514-961-2005, en cuanto condena a la firma MAGNETI MARELLI DENSO S.A. al pago de una multa equivalente a $ 664.295,80 y formula cargo en concepto de tributos por $ 431.199,99, más los intereses del art. 794 del C.A., por encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente por medio de las DIT Nros. 00 001 IT14 005445 A y 00 001 IT14 005699 L, con vencimiento el 30/09/2002 y el 15/10/2002, respectivamente. Asimismo, se dispuso absolverla por 104.776 unidades correspondientes a la destinación 00 001 IT14 005445 A y 148.927 unidades relativas a la 00 001 IT14 005699 L.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 1007/1020 se presenta DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. por medio de apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. Efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, manifiesta que operó la prescripción de la acción de las acciones en cabeza del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Explica que el auto de apertura resulta inidóneo para surtir los efectos que la legislación le atribuye. Entiende que no es cierto que no haya regularizado en tiempo y forma las destinaciones involucradas, habiéndose dado cumplimiento con la reexportación de la mercadería. Agrega que acompañó en reiteradas oportunidades la documentación que acredita esa circunstancia (permisos de embarque y CTC). Cita jurisprudencia. Cuestiona la graduación de

la multa, bajo el argumento de resultar desproporcionada. Ataca el acto administrativo condenatorio, manifestando que resulta nulo de nulidad absoluta, por poseer vicios en varios de sus elementos esenciales, entre ellos la causa, la motivación y la finalidad. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y peticiona que se deje sin efecto el acto.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 1049/1053 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. En primer término, precisa cuáles fueron los incumplimientos en los que la actora incurrió, en relación a las exigencias previstas en la Resolución 479/95 (ANA). Puntualiza que, tratándose de un régimen excepcional, la carga de la prueba en relación al cumplimiento, recae sobre la beneficiaria de aquel. Defiende la contundencia de los informes de la Sección de Procedimientos Técnicos y que no fueron desvirtuados por parte de la apelante. Cita jurisprudencia. Rechaza los planteos de nulidad esgrimidos por la actora, por carecer de sustento fáctico y jurídico. Hace hincapié en los numerosos antecedentes infraccionales que posee la importadora, los que justifican la graduación de la sanción impuesta. Finalmente, ofrece prueba, formula Caso Federal y solicita se confirme la resolución, con expresa imposición de costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas Nº SIGEA N° 608514-961-2005 y acumulados se inician a fs. 1/2 con el acta de denuncia N° 2200/05. A fs. 7 y 55 se agregan sobres contenedores de las destinaciones Nros. 00 001 IT14 005445 A y 00 001 IT14 005699 L. A fs. 7, 20 y 58 se acompañan despachos de nacionalización Nros. 02 001 IC81 000448 K, 02 001 IC81 000432 D Y 02 001 IC81 000301 V. A fs. 93/96 se agrega Nota N° 2783/2005. A fs. 98 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 06/07/2007. A fs. 100/109 luce el aforo de la mercadería y a fs. 110/111 la liquidación de multa y tributos. A fs. 120 y vta. se dispuso correr vista, en fecha 19/04/2012, notificada a fs. 135 y 166 vta. A fs. 136/152 se presentan la aseguradora y la importadora y contestan vista. A fs. 156/163 se adjunta Nota N° 3632/12 (SE PRTE) elaborado por la Sección Procedimientos Técnicos. A fs. 167/180 se agregan constancias del Registro de Infractores. A fs. 181/186 se encuentra la resolución apelada y las constancias de su notificación a fs. 197/198 vta. A fs.195/196 la recurrente da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y adjunta formulario F4.

V.- Que a fs. 1054 se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 25/03/2024 (PV-2024-31146433-APN-VOCXXI#TFN) se elevan las actuaciones a la Sala “G” y en la misma fecha (IF-2024-31357131-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que, previo a todo, debo señalar, que de la compulsa de la 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. 970 del C.A., por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 98 de las act. adm.).

Que cabe recordar que el art. 934 del CA expresa *“La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años”* comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *“...dictado del auto por el cual se ordenare la*

apertura del sumario;...".

Que, con relación a los tributos, el art. 803 del C.A establece que: "*Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: "*...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;..."*

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- debe claramente ser válido, **siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.**

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *"...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."*

Que a fs. 98 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario **de fecha 06/07/2007.**

Que, de la compulsa del aludido auto resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la actora, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción de sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., por las operaciones Nros. 00 001 IT14 005445 A y 00 001 IT14 005699 L, con vencimiento en fechas 30/09/2002 y 15/10/2002 y ordena que *"VISTO la denuncia efectuada por la* ***COMISION CAUSA 21.149****,(…) por lo que se da cuenta que la firma MAGNETI MARELLI DENSO S.A. (C.U.I.T. N° 30-68501442-0) no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante los Despachos de Importación Temporal* ***N° 00 001 IT14 005699 L y 00 001 IT14 005445 A****, cuyos vencimientos operaron los días* ***15/10/2002 y 30/09/2002*** *lo cual configuraría la infracción tipificada en el* ***art. 970*** *del Código Aduanero,* ***DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO****, en los términos del artículo 1090, inciso c) del citado texto legal";* esto en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan, siendo que en el caso de autos, el aforo se efectuó en el año 2008 (veáse informes adjuntos a fs. 100/109) y la

liquidación con posterioridad a ellos (fs. 110/111).

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, en virtud de ello, y conforme el criterio sostenido, en mi 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, considero que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 06/07/2007 -obrante a fs. 98 de los antecedentes administrativos-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 06/07/2007, 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. 805 inc. a) y 937 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de las temporales en trato **operó el 15/10/2002 y 30/09/2002** (fechas de comisión de la infracción), 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 01/01/2003, en los términos del art. 804 y 935 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2007, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 06/07/2007, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de apertura sumarial **atento a que ella se dispuso en fecha 19/04/2012** (ver fs. 120 vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

VII.- 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 2013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la CSJN. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)". Sostuvo 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. 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)".

Dicho criterio fue mantenido en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 27/04/17; 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", sentencia del 15/03/18, entre otras.

Finalmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en la causa "Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. 55478/2019, se explayó acerca de la interpretación que la Sala, le ha asignado al art. 1094 inc. d) del C.A.: *"En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, 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 vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 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"* (conf. in re, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF 28836- A) c/ DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013). (…) *Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (esta Sala, causa "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A." citada)."*

A mayor abundamiento, en recientes precedentes, la Cámara antes citada ha reafirmado la importancia del auto de apertura de sumario y la necesidad de que este cumpla con todos los requisitos del régimen legal. (Sala I, "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. –TF 33562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", 3/11/2022, Sala I, "Federal Express Corporation (TF 30584-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", 11/10/2022).

Que, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción 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. 970 del C.A, respecto de las operaciones Nros. 00 001 IT14 005445 A y 00 001 IT14 005699 L, con costas al Fisco.

VIII.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- DECLARAR LA NULIDAD del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI.- 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, respecto de las operaciones Nros. 00 001 IT14 005445

A y 00 001 IT14 005699 L, de la firma **DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A.** con costas al Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

Por ello, voto por:

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

1).- DECLARAR LA NULIDAD del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI.- 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, respecto de las operaciones Nros. 00 001 IT14 005445 A y 00 001 IT14 005699 L, de la firma **DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A.** con costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel Nathan Licht (Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.26 14:43:30 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: 2024.03.26 17:21:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.26 17:22:04 -03:00