República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-41010678-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 33.358-A - TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 33.358-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° 6008/2011, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 6 de septiembre de 2011, en la actuación SIGEA N°608514-569-2005, en cuanto condena a la firma TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A. al pago de una multa equivalente a $ 21.302,64 y formula cargo a la imputada y a la citada en garantía COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A., por la suma de $ 54.831,25 en concepto de tributos adeudados por encontrarla responsable de la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., en relación a la destinación N° 00 001 IT14 001844 W, con vencimiento el 06/04/2001.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 14/19 se presenta, por apoderado, TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aludida. En primer lugar, se expide en relación a la competencia de este Tribunal y relata los antecedentes de la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Aduce que el servicio aduanero omitió considerar las defensas planteadas y la documentación aportada para tener por reexportada la totalidad de la mercadería. Afirma que no existió transgresión alguna al régimen de importación temporal, lo cual torna improcedente y contraria a derecho la sanción aplicada. Cita jurisprudencia en relación a la carga de la prueba. Arguye que el servicio aduanero incurrió en un excesivo rigor formal al fundar su posición, sin considerar el principio del informalismo en favor del administrado. Asevera que la multa aplicada resulta desproporcionada.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 31/35, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. Niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. A continuación, afirma que es la actora quien debe acreditar la efectiva reexportación de la mercadería, sin que haya cumplido con ese deber. Puntualiza que, frente a dicha omisión, se configuró la conducta que encuadra en el tipo infraccional y justifica la sanción aplicada. Cita jurisprudencia. Defiende la validez y proporcionalidad de la sanción aplicada, que resulta en el mínimo legal. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa las actuaciones administrativas SIGEA N° 608514-569-2005 se inician a fs. 1/2 con el acta de denuncia N° 2288/2005. A fs. 7 se encuentra el sobre contenedor del despacho. A fs. 10 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 08/09/2006. A fs. 13, en fecha 16/02/2010, se agrega el aforo de la mercadería y a fs. 14/15 la liquidación de tributos y multa. A fs. 17 y vta. se dispone correr vista de lo actuado (notificaciones agregadas a fs. 22/23). A fs. 24/25 se presenta la importadora, formula descargo y adjunta documental (fs. 36/45). A fs. 46/53 se presenta la citada en garantía y contesta vista. A fs. 63/67 se agrega la resolución aduanera apelada y las constancias de su notificación (fs. 69 y 73). A fs. 83/84 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante el Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que en fecha 03/07/2015 (fs. 36) se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 16/04/2024 (PV-2024-38810475-APN-VOCXXI#TFN) se elevan las actuaciones a la Sala “G” y en fecha 17/04/2024 (IF-2024-39136567-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. 10 de las act. adm.).

Que sin perjuicio de que referida nulidad no forma parte del elenco de los agravios esgrimidos por la recurrente, corresponde su tratamiento de oficio, toda vez que nos encontramos frente a una cuestión de orden público, que se produce de pleno derecho.

Que en lo que hace a temas sustanciales que traducen el control de legalidad sobre el procedimiento-como por ejemplo, los requisitos del art. 1094 del C.A. –no se trata de suplir las omisiones de las partes o convertirse en intérprete de su voluntad implícita, sino de aplicar institutos que operan de pleno derecho, más allá de ser o no alegados.

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. 10 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **08/09/2006.**

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 CA 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 la operación 00 001 IT14 001844 W, con vencimiento el 06/04/2001 y ordena la intervención de la División Verificación con el objeto de precisar el valor en aduana, derechos y demás gravámenes en relación a la mercadería involucrada. Asimismo, ordena el pase al contador para que se liquide la multa y los tributos; 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.

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 este caso, el aforo se efectúo recién en el año 2010 (fs. 13 de las act. adm., 16/02/2010) y la liquidación (sin fecha) fue agregada con posterioridad.

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 08/09/2006 -obrante a fs. 10 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 CA.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario, de fecha 08/09/2006, 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. 805 inc. a) y 937 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 06/04/2001 (fecha 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 01/01/2002, 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 31/12/2006, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 08/09/2006, 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 19/03/2010** (ver fs. 17 y vta. 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 también ha puntualizado que *"…las exigencias normativas no comportan…una mera referencia o arbitrio susceptible de ser soslayado a voluntad por el operador; por el contrario, los recaudos contenidos en el precepto analizado deben ser cumplidos como requisitos de validez de la apertura sumarial, pues una interpretación contraria importaría lisa y llanamente vaciar de contenido a la norma, temperamento que resulta claramente inadmisible."* (CNCAF, Sala II, "SA Marítima y Comercial JR Williams (TF 27600-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", 12/03/2024.

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 la operación N° 00 001 IT14 001844 W, 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 la operación N° 00 001 IT14 001844 W, de la firma TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A., con costas al Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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 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 la operación N° 00 001 IT14 001844 W, de la firma TRIVENTO BODEGAS Y VIÑEDOS S.A., con costas al Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.04.22 16:38:27 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: 2024.04.22 16:40:08 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: 2024.04.22 16:41:42 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: 2024.04.22 16:42:15 -03:00