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-2024-45269866-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-72865465-APN-SGASAD#TFN - CLOROX ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-72865465-APN-SGASAD#TFN: "CLOROX ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si la Resolución DE PRLA N° 2202/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N°12210-1192-2009, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone el archivo de la causa, en los términos de la Instrucción General N° 11/16 (DGA) y formular cargo a la importadora y a la aseguradora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 1.122,04 (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) y por la suma de $ 2.067,19 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias), más los intereses del art. 794 del C.A., en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DIT N° 06 073 IT14 000690 M, cuyo vencimiento operó el día 16/03/2007.

II.-<u>Fundamentos de la apelación</u>: Mediante RE-2023-72844830-APN-SGASAD#TFN, en fecha 26/06/2023, se presenta por apoderado la importadora e interpone recurso de apelación contra la resolución aduanera antes referida. Primeramente, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, sostiene que el auto de apertura de sumario es inválido, por carecer de los requisitos esenciales regulados en el art. 1094 del C.A. Cita jurisprudencia. Aduce que en ningún momento del sumario se le corrió vista y que ello implica una violación al derecho de defensa. Asimismo, entiende que se vulneró la garantía del plazo razonable. Opone la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos y cuestiona la liquidación tributaria. Finalmente, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- **<u>Contestación del traslado</u>**: Mediante IF-2023-112434396-APN-DTD#JGM, en fecha 22/09/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. Defiende la plena vigencia de la acción del Fisco para percibir los tributos reclamados. Cita jurisprudencia. Se explaya en relación a la improcedencia de declarar la nulidad por la nulidad misma y sostiene la validez del auto de apertura sumarial. En cuanto al archivo dispuesto, explica que implica el desligue absoluto de la cuestión tributaria, la que debe seguir su curso por las vías pertinentes, en forma independiente de la cuestión infraccional. Niega que se haya afectado el derecho de defensa y la garantía del plazo razonable. Asimismo, sostiene la legitimidad de la liquidación tributaria. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-1192-2009 (archivo embebido al IF-2023-112415770-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/3 con el acta de denuncia N° 121/09. A fs. 6 y 7 se encuentra el aforo de la mercadería y la liquidación de los tributos. A fs. 10/16 se incorpora documentación vinculada a la cancelación de la destinación. A fs. 19 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 01/11/2012. A fs. 20 y 23 obra nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 24 se deja constancia de que la firma no posee antecedentes que lo inhiban del tratamiento de la instrucción general referida. A fs. 25/26 se adjunta la resolución aduanera apelada y las constancias de su notificación (fs. 27/28). A fs. 29/30 vta. la actora da cuenta del recurso interpuesto ante el Tribunal y acompaña formulario F4. En archivo embebido al IF-2023-112415770-APN-DTD#JGM se adjunta la destinación en trato.

V.- Que en fecha 26/09/2024 (PV-2023-114230026-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 08/04/2024 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2024-35294257-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en la misma fecha (IF-2024-35304126-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, cabe destacar que la resolución aduanera aquí apelada, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional por aplicación de la Instrucción General N° 11/16 (DGA), ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que, como se dijo en el considerando IV, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería, cuyo ingreso se documentó mediante la destinación suspensiva de importación temporaria N° 06 073 IT14 000690 M, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen.

Que, en lo que al caso de autos concierne, por la Instrucción General referida se establece que deberá procederse al archivo de aquellas denuncias iniciadas por la presunta infracción al art. 970 del C.A. cuando el importe de la multa mínima no alcanzare la suma de $ 15.000, si el infractor careciera de antecedentes infraccionales por el artículo referido.

Que, con dicho fundamento, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada el archivo de la

denuncia, en virtud de que la liquidación practicada arrojó un monto de $ 3.479,46 en concepto de multa mínima y la firma no poseía antecedentes que la inhibieran de dicho tratamiento.

Que resulta indiscutible que dicha resolución resultó condenatoria para la importadora, si se tiene en cuenta que se ordenó formular cargo por los tributos que se consideraron adeudados e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento al régimen de importación temporaria, según lo previsto en el art. 274 del C.A.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre el planteo que efectúa la recurrente sobre la nulidad del procedimiento y, en consecuencia, de la resolución aduanera.

Que el art. 1101 del C.A. dispone que "(…) *cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (…)"*.

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario de fs. 19, ninguna intervención se le dio ni al importador ni a la aseguradora garante ya que los actos procesales cumplidos posteriormente fueron realizados en su totalidad por el servicio aduanero. Es decir, no existió oportunidad alguna de acompañar —o en su caso, solicitar su agregado— de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporaria.

Que, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y a la importadora se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 2202/2017, sin que con anterioridad se notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. ya citado.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que "*sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados* (…)".

Que indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), esto es, conferir vista a la aseguradora a fin de que aporte la documentación que creyera idónea, siendo dicho procedimiento la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que el proceder del servicio aduanero afecta no sólo el derecho de defensa frente a la imputación administrativa sino también los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

Por su parte, la LNPA, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el art. 7°, inc. d) que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales

previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la omisión incurrida desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que en base a lo expuesto precedentemente, cabe concluir que la omisión de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A. en el sumario que dio origen a esta causa torna nula la Resolución DE PRLA Nº 2202/2017, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que por lo demás, conviene aclarar que no resulta óbice a lo expuesto que en la resolución aduanera aquí apelada se ordenara el archivo de la denuncia en los términos de la Instrucción General N° 11/16 (DGA), pues tratándose de la investigación de un ilícito, previo a disponer su archivo con fundamento en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción, correspondía que el servicio aduanero determinase en forma fehaciente la configuración de la infracción imputada a la importadora que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que ahora se pretenden exigir a la importadora y aseguradora en su carácter de garante de la obligación en trato.

Que lo expuesto implica que el deber o facultad de disponer el archivo de la denuncia por parte de la Aduana recién nacería cuando la infracción ha quedado acreditada y, en consecuencia, el monto de la sanción también determinado. Cabe señalar que no se trata únicamente de verificar el monto por el que procedería la multa, sino, además y fundamentalmente, de la necesidad de determinar mediante el procedimiento correspondiente, como ya se dijo, la existencia misma de la infracción que da lugar a la aplicación de una multa por la infracción endilgada.

Que, en definitiva, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del C.A., que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución DE PRLA N° 2202/2017, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., con costas al fisco. Por lo tanto, la DGA deberá proceder a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa. Todo ello con costas al fisco.

VIII.- Que corresponde, a continuación, tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra discutido en autos que el vencimiento de la DIT operó el 16/03/2007. En consecuencia, y de conformidad lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 01/01/2008. Dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario (13/12/2012); ello, en virtud del art. 805 del C.A. que estipula que la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de 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, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. Sin costas.

Por ello, voto por:

1).- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

2).- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 2202/2017 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12210-1192-2009.

3).- DEVOLVER las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

4).- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a VI del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

III.- Dicho lo que antecede, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la recurrente.

Al efecto, al revisar las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12210-1192-2009, se observa que tras dictarse la apertura de sumario (fs. 19) y constatar que la actora no tenía antecedentes que impidieran el tratamiento de la IG N.° 11/26 (fs. 24), inmediatamente después se dictó la Resolución apelada en autos (fs. 25/26).

A lo precedentemente expuesto, es importante recalcar que en ningún momento se corrió vista de la instrucción de sumario a la actora, siendo este acto obligatorio conforme la normativa aplicable.

En ese entendimiento del asunto, es evidente que la demandada no cumplió con lo establecido en el art. 1101 del CA: “Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (...)”

Al respecto, es importante mencionar la interpretación que la Sala II de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal realizó del artículo 1101 del Código Aduanero en un caso análogo, (…) “conviene recordar que el principio que determina la inviolabilidad de la defensa en juicio está tutelado en la Constitución Nacional (art. 18) y asegura a toda persona el derecho a participar en el proceso ejerciendo plenamente su derecho a ser oído, a probar sus dichos y a que esas defensas sean

debidamente valoradas por el juez. Se concluye fácilmente, entonces, que mediante la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se pretende dar plena dimensión a la referida garantía constitucional, permitiendo al particular ejercer la defensa de sus derechos e intereses. Sobre esa base, y en la medida en que el proceder de la Aduana impidió a la aquí actora desincriminarse en forma oportuna, se constata la situación de indefensión provocada (…). La defensa en juicio requiere indispensablemente, aun en juicios especiales, como los de faltas, que se oiga al acusado y se le dé alguna oportunidad para producir su prueba de descargo (Fallos: 198:467); ello es así por cuanto esa garantía constitucional impone que los derechos de los habitantes no sean definitivamente dilucidados sin que se oiga a sus titulares y se les permita invocar y demostrar los hechos que se consideren conducentes a su defensa. La doctrina de la subsanación judicial del acto administrativo ha de tener un campo de aplicación limitado a casos extraordinarios, pues lo contrario llevaría a los jueces a tener como función normal suplir la voluntad de la administración, exorbitando sus atribuciones, las que son de control, para transformarse en administradores con evidente violación al principio de división de poderes (Sala IV, in re: “Hsien Yuzh S.A. (T.F. 9852-A) c/ D.G.A.”, del 19/11/99). En tales condiciones, cabe concluir que el hecho de que la Aduana no se haya ajustado a la normativa prevista en el Código Aduanero, en materia alguna puede tener el efecto de que la actora se vea imposibilitada de ejercer su derecho de defensa y que, a su vez, se vea irremediablemente condenada por un cargo que no pudo cuestionar” (Sala II, Sentencia de fecha 12/11/2019 dictada en el Expte. N° 44.039/19 caratulado “Aseguradores de Cauciones S.A. Compañía de Seguros c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”).

En ese marco, es claro que la ausencia de la corrida de vista denota que la actora no tuvo oportunidad de ejercer sus derechos, encontrándose vulneradas las garantías elementales del debido proceso y el derecho de defensa con raigambre constitucional y convencional, concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde ha sostenido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales e infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

De acuerdo con estos principios sobre la materia, debe hacerse hincapié que la LNPA establece que, antes de la emisión del acto administrativo (en este caso la resolución definitiva), deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico (cfr. art. 7°, inc. d), por lo que la ausencia de algunos de estos requisitos hace que el acto sea nulo de nulidad absoluta e insanable (cfr. art. 14 inc. b).

Bajo ese enfoque interpretativo, la omisión de correr vista de lo actuado conforme el art. 1101 del CA, se traduce en un incumplimiento palmario a estos requisitos, por lo que la resolución definitiva dictada en el expediente administrativo carece de validez en su totalidad.

IV.- Con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas al Fisco.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- Declarar la nulidad de la Resolución N.º 2202/2017 dictada en la Actuación Administrativa SIGEA

N.º 12210-1192-2009, en los términos dispuestos en el considerando III de la presente.

2).- Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1).- Declarar la nulidad de la Resolución Nº 2202/2017 dictada en la Actuación Administrativa SIGEA Nº 12210-1192-2009, en los términos dispuestos en el considerando III de la presente.

2).- Costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.02 17:32:42 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: 2024.05.02 17:43:10 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: 2024.05.03 07:52:46 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: 2024.05.03 07:53:07 -03:00