Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-55909582-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Mayo de 2024

Referencia: EXPTE. N° 36.021-A - F.C.S. S.R.L. c/DGA s/Apelación - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: "F.C.S. S.R.L. c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 36.021-A;

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 15/28 se presenta la firma FCS SRL por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución DEPRLA N° 3437/2014 dictada en la Actuación N° 14289-31-2008 mediante la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 954 incs. a) y c) al pago de una multa de $ 117.960,38. Relata que a través de los PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944H, la empresa exportó mercaderías de su producción a diferentes países. Con posterioridad a la realización de dichas operaciones, la firma recibió de los compradores diversos reclamos referidos a defectos de producción de las mercaderías que motivaron el otorgamiento de notas de crédito respecto del valor de factura declarado en dichos casos. Expone que el servicio aduanero formuló denuncia por infracción al art. 954 inc. c) del CA por considerar que existían diferencias entre el valor declarado en los permisos de embarque y el que en definitiva resultaba de la comprobación. Plantea la nulidad del auto de apertura de sumario, en tanto está formulado en forma manuscrita y en el reverso de la foja 31, siendo que todas las demás fojas se encuentran sólo utilizadas en el anverso y escritas por medios de impresión mecánicos. Resalta que dicho acto carece de sustento alguno, pues no detalla imputación, valores, relación de los hechos, etc. Invoca que se trata de un intento tardío y deficiente de interrumpir la prescripción de la acción penal, luego del cual las actuaciones permanecieron paralizadas hasta el 2011 sin solución de continuidad. Enumera los requisitos que debe contener el auto de instrucción del sumario según lo normado por el art. 1094 del CA, y destaca que el auto de instrucción sumarial dictado en la causa constituye un mero trámite indicativo de que se abrió el sumario en el que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción. Añade que la vista conferida el 21/05/2014 -transcurridos más de 9 años del hecho imputado- no pudo subsanar las irregularidades de aquel acto, pues aquella se dispuso y se notificó cuando ya la prescripción de la acción penal y tributaria había acaecido. En tal sentido, expresa que las infracciones habrían tenido lugar en los años 2004 y 2006 y que la acción para imponer multas prescribió el 31/12/2009 y 31/12/2011, respectivamente. Remite al Plenario "Hughes Tool SA" y arguye los fundamentos por los que considera que aquel precedente se hace una interpretación incorrecta de la norma. En subsidio, solicita la absolución por atipicidad del hecho imputado y formula los agravios respecto del fondo de la cuestión. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 39/43 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todos y cada una de las afirmaciones de hecho y de derecho esgrimidos por la actora, que no fueren objeto de su especial pronunciamiento. Responde los agravios de la actora y asevera que en el caso se ha cometido la infracción prevista en el art. 954 del CA. Fundamenta su posición y analiza los incs. a) y c) del citado artículo. Cita los precedentes de la CSJN "SUBPGA SACIE E I" y "Bunge y Born Comercial S.A.". En cuanto al planteo de nulidad y prescripción, introduce que conforme el art. 12 de la Ley 19.549, los actos emanados de la Administración se presumen legítimos. Señala que la apertura sumarial generó los efectos que la ley le asigna en relación a la acción del fisco para imponer penas: suspender el curso de la prescripción. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 45 se dispone tratar como de previo y especial pronunciamiento las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora. A fs. 51 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 52 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 14829-31-2008 se inicia con la denuncia N° 08 001 01021/22/23/24 formulada por el servicio aduanero respecto de los PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944 H. Entre fs. 3/28 obran: carpeta del PE N° 04 001 EC01 091989 U, copias oficiales de los PE, facturas de exportación, notas de créditos para operaciones con el exterior y prints de pantalla de consulta de permisos de embarque. A fs. 29/30 lucen las Notas N° 66/08 Ramo 4 y 384/08 (CEDE). A fs. 31 consta la Nota N° 640/08 (DE FIAM). A fs. 31 vta., el 22/12/2009 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA. A fs. 33/39 se glosan prints de pantalla de consulta de declaración detallada, de fecha 24/04/2014. A fs. 43/44, el 14/05/2014 se emite la Nota N° 681/2014 (DE GOFS). A fs. 45/53 se agregan prints de pantalla de consulta de declaración detallada. A fs. 54 el 21/05/2014 se corre vista en los términos del art. 1101 del CA, que se notifica a FCS SRL el 26/05/2014. A fs. 60/62, 68/80 y 81/83, respectivamente, el despachante de aduana Gustavo Naso, la firma FCS SRL y el despachante de aduana Alejandro Julio Arturo Guerrico contestan la vista. A fs. 84 se tienen por contestadas las vistas en tiempo y forma. A fs. 86 obra consulta al registro general de infractores. A fs. 87, el 17/04/2014 se dicta la Resolución DE PRLA N° 3437/2014. A fs. 90 se emite el Dictamen N° 1648/14 (DV DSAD). A fs. 91/93 se dicta la Resolución N° 1447/14 (SDG TLA), que se notifica a la aquí recurrente el 01/07/2015.

V.- Que corresponde decidir acerca del planteo de nulidad del acto de apertura de sumario y prescripción de la acción del Fisco para imponer penas formulado por la actora en su apelación.

Que, cabe señalar, que de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de multa, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954 del C.A., en relación con la mercadería exportada mediante los PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944 H, por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 31 vta. de las act. adm.).

Que cabe recordar que el art. 934 del C.A. 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 art. 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 razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo, el acto -en el caso de autos, 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 el art. 1094 del C.A. 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, 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 a fs. 31 vta. del expediente administrativo obra el auto de instrucción de sumario que expresa: "Bs. As. 22 Dic 2009. Visto la denuncia de autos, instrúyase sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A.".

Que de su compulsa resulta claramente que 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 así, se observa que el auto de apertura de sumario está inserto en el reverso de fs. 31 y en manuscrito, a diferencia del resto de las fojas del expedientes están utilizadas en el anverso e impresas por medios mecánicos.

Que, como se transcribió, el auto de instrucción de sumario consta de un escueto texto. Dicho acto no identifica los posibles imputados, la destinación aduanera que motivara la denuncia así como tampoco hace referencia al tipo de infracción en que se habría incurrido.

Que corresponde resaltar que lo actuado en autos ha sido en contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 del C.A., 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, circunstancias que tuvieron lugar con posterioridad a la instrucción.

Que la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A. radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que en tal inteligencia, la resolución de apertura de sumario no es un simple acto administrativo de mero trámite sino que es de importancia significativa porque es el medio por el cual el Administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto necesariamente previo a la resolución que dispone correr vista de lo actuado a los presuntos responsables a efectos de que presenten sus defensas.

Que en función de lo expuesto, el auto de instrucción se encuentra viciado y 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, conforme el criterio sostenido por el Dr. Segura en su 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 (con una composición diferente a la actual), estimo que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2009 -obrante a fs. 31 vta. de las act. adm.- 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 22/12/2009, carece de aptitud para

interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas en los términos de los arts. 937 inc. a) del C.A. del C.A.

Que por lo tanto, y siendo que la fecha de oficialización de los despachos tuvo lugar en los años 2004 y 2006, conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para imponer penas (conf. Art. 934 del C.A.), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2005 y 01/01/2007, respectivamente, en los términos de los arts. 935 del C.A. y no mediando causales interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2009 y 31/12/2011, careciendo de aptitud interruptiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2009, por las razones ya expresadas en el párrafo precedente.

Que, el siguiente acto posterior al auto de instrucción de sumario data de fecha 24/04/2014.

Que, por lo tanto la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 31 vta. de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 21/05/2014 (ver fs. 54 de las act. adm.), una vez operada ampliamente la prescripción.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa *"Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A."*, expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, expresó: *"el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 ant. adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A. En consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.)..."*. *"Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 del C.A.) puesto que, al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea"*.

Que, por otro lado, no podría afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una declaración de nulidad por la nulidad misma *"puesto que corresponde considerar el agravio que señala la recurrente, cual es el de la prescripción de las acciones del Fisco para imponer penas. Habiendo agravios concretos, la nulidad no se decreta ritualmente"* (esto último, conforme la ya referida sentencia).

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada *"BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación." Expte.:29.422-A. (17/04/2012). (Sala "E")* se dispuso*: "...que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1°/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista, con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura del sumario."*

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 2.013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la C.S.J.N. 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, e indica -en tal sentido- que "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; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados". 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)...".

Manteniendo, idéntico criterio en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17; 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", sent. del 15/3/18, 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 explayo 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 (…) 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 (TF28836-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)*".

Que 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 éste 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 lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas, por la comisión de la infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A, en relación a las destinaciones PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944 H, con costas a la DGA.

Por ello, VOTO POR:

1.- Hacer lugar a las excepciones opuestas por la recurrente, en su recurso de apelación.

2.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando V.- del presente.

3.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas por infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A., en relación a los PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944 H correspondientes a la firma FCS SRL, en la Actuación N° 14829-31-2008, conf. arts. 934 y conc. del C.A.

4.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal instructor, resaltando además que el análisis efectuado respecto a la nulidad del acto se vincula directamente con el estricto respeto al principio de juridicidad que debe ser presupuesto necesario del accionar

estatal (Cfr. COMADIRA, Julio Rodolfo (Laura MONTI – Colaboradora), *Procedimientos Administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada.* La Ley, Buenos Aires, Tomo I, 2003) y que cabe al operador jurídico controlar que el procedimiento sea llevado en legal forma, es decir en estricto apego a la ley.

Que, a mayor abundamiento, el procedimiento se caracteriza por su carácter objetivo, traducido en la defensa de la norma jurídica, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo, por ello es que hay un cierto interés público en su sustanciación. (Cfr. GORDILLO, Agustín, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo IV, 1ª Ed. Buenos Aires, F.D.A., 2016)

Que, en síntesis, la insistencia puesta por el legislador en el detalle de los incisos del 1094 del C.A. debe entenderse como el primer paso procesal completo en el que al contribuyente se le enrostra la realización de un acto ilícito.

Que consentir su cumplimiento parcial implica postergar los plazos prescriptivos más allá de lo dispuesto en el mismo C.A. que, en su diseño no puede desmembrase o deformar para sostener una imputación que no fue hecha en tiempo y forma. Consecuentemente, es una falla en el procedimiento que conculca el principio constitucional del debido proceso y de defensa en juicio y como tal una nulidad absoluta que no puede soslayar el operador jurídico.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Hacer lugar a las excepciones opuestas por la recurrente, en su recurso de apelación.

2.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando V.- del voto de la Dra. Sarquis.

3.- Declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas por infracción al art. 954 incs. a) y c) del C.A., en relación a los PE N° 04 001 EC01 091989 U, 04 001 EC01 093949 S, 06 001 EC01 038278 Y y 06 001 EC01 103944 H correspondientes a la firma FCS SRL, en la Actuación N° 14829-31-2008, conf. arts. 934 y conc. del C.A.

4.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.05.28 15:53:20 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.05.29 09:40:53 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.29 09:41:40 -03:00