República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-20798525-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 36.013-A;SKF ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el **Expediente N° 36.013-A** caratulado **"SKF ARGENTINA S.A. C/DGA S/ Recurso de Apelación",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 9738/2014 dictada por el Jefe de Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA N° 12197-5823-2009, en fecha 23 de diciembre de 2014, en cuanto resuelve condenar a la firma SKF ARGENTINA S.A. al pago de una multa equivalente a $ 37.283,48 y formularle cargo-así como también a la aseguradora ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS- por el importe de U$S 3.133,07 y $ 7.734,79 (IVA adicional e impuesto a las ganancias), en orden a la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero, por el incumplimiento al régimen de importación temporaria en relación a la destinación N° 03001IT14002838G, con vencimiento el 28/12/2004.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 13/19 se presenta, por apoderado, la firma SKF ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aludida. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, asevera que la DIT fue efectivamente regularizada y que ello se desprende de los permisos de embarque que fueron oficializados antes del vencimiento. Agrega que el auto de apertura traduce una desviación de poder consistente únicamente en mantener latente la actividad de la administración, hasta entonces no desplegada conforme a derecho. Arguye que se vulneró el derecho a obtener un pronunciamiento en plazo razonable. Cita jurisprudencia. Enfatiza en el deber de custodia de la documentación por parte de la Aduana. Para concluir, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se revoque el acto apelado.

III.- Contestación del traslado: A fs. 31/37 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Seguidamente, relata los hechos del caso y efectúa una negativa general. En primer lugar, explica que en el régimen legal aplicable al caso, la carga de la prueba recae sobre la actora, quien debe demostrar el fehaciente cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Reseña las disposiciones del Decreto 1439/96 y la Resolución MEYOYSP N° 72/92 que entiende aplicables, en especial aquellas relativas a la importancia del CTC. Ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-5823-2009 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 1016/09, en fecha 07/09/2009. A fs. 3 se agrega el sobre contenedor de la DIT en trato. A fs. 4 se agrega la Nota N° 5649/2009 (SE PRTE). A fs. 5 se instruye sumario, en fecha 28/12/2009. A fs. 8 se efectuaron el aforo de la mercadería y a fs. 10 la liquidación de los tributos. A fs. 15 se incluye impresión de pantalla de la garantía afectada a la operación. A fs. 16 y vta. se dispone correr vista de lo actuado, notificada a fs. 21 y 22 (en fecha 12/06/2014). A fs. 24/38 la actora se presenta y contesta vista. A fs. 41 luce nueva liquidación de multa y tributos. A fs. 42/49 se incorporan constancias del Registro General de Infractores. A fs. 50/53 se dicta la resolución aduanera apelada, notificada a fs. 57 vta., en fechas 06/05/2015 y 11/05/2015. A fs. 59/60 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que a fs. 38, en fecha 19/02/2018, se abrió la causa a prueba.

VI.- Que por PV-2024-123567048-APN-VOCXXI#TFN se certificó la prueba producida. Por PV-2024-123632869-APN-VOCXXI#TFN se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron los autos a la Sala "G". Por IF-2024-127737669-APN-VOCXXI#TFN se pusieron para alegar. Finalmente, en fecha 06/02/2025 pasaron a sentencia (IF-2025-13210151-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- 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 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. 5 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 si bien este juzgador no desconoce la existencia de algunos precedentes de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en relación a la imposibilidad de que este Tribunal declare la invalidez del auto de apertura sumarial, si la cuestión no fue planteada como agravio (vg. Sala II, La Perseverancia Seguros S.A (TF 28265-A) C/ DGA S/Recurso Directo De Organismo Externo, 18/04/2024) entiendo que la mentada declaración de oficio no equivale al dictado de una resolución *"extra petita"*.

Que es claro que el principio de congruencia tiene su correlación con el de *iura novit curia*. Así lo ha explicado la CSJN: "*El principio de congruencia impone a los jueces y tribunales decidir de conformidad con los hechos y pretensiones deducidas (arts. 34, inc. 4° y 163, inc. 6° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), limitación infranqueable en el terreno fáctico (congruencia objetiva), pero que*

no rige en el plano jurídico donde la fundamentación en derecho o la calificación jurídica efectuada por los litigantes no resulta vinculante para el juez a quien, en todos los casos, le corresponde "decir el derecho" (iuris dictio o jurisdicción) de conformidad con la atribución iura curia novit." (Fallos 337:1142)

En efecto, los principios antes citados, lejos de ser opuestos, deben interpretarse en forma armónica y complementaria, al declarar la prescripción como en el caso de autos, ***no se está incorporando al proceso una cuestión extraña***, sino únicamente aplicando las disposiciones que el Código Aduanero regula al respecto, es decir, subsumir el hecho en la norma jurídica.

En lo que hace a temas sustanciales que traducen el **control de juridicidad sobre el procedimiento**-como por ejemplo, los requisitos del art. 1094 del C.A. o la prescripción–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 no debe confundirse el "objeto del proceso" conformado por el hecho materia de litigio con el "procedimiento", esto es la suma de disposiciones que obligan a utilizar parámetros comunes tales como las nulidades absolutas y los plazos prescriptivos.

En efecto, el procedimiento es el que rige la "forma" en que deben actuar el instructor y los juzgadores velando por el principio constitucional del debido proceso, en un escenario armónico en todas las instancias.

Pongamos como ejemplo que la resolución apelada careciera de fecha o firma del sentenciante y esto no fuera advertido por la defensa, ¿debería el juez revisor distraer su mirada ante la evidente falencia nulificante y centrar su sentencia en el fondo de la cuestión? pues no. El derecho procesal no es un capricho de cumplimiento optativo o pendiente de reclamo, por el contrario, es el Juez quien debe asegurar que la validez del procedimiento se mantenga incólume, más allá de lo alegado por las partes.

Que esto 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.**

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. se explica en que consiste en 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.

Que los arts. 803 y 934 del C.A establecen: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"* y *"La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (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 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 con respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones, el inc. a) del art. 937 reza: ***"****La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario…;"*

Que razonablemente, para poder tener los efectos que la legislación aduanera le confiere, 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. 5 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **28/12/2009.**

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., 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, basta el simple cotejo de las actuaciones administrativas para advertir que el aforo de la mercadería se efectuó **recién en fecha 11/04/2012 (fs. 8)** y, con posterioridad, se encuentra la liquidación tributaria (sin fecha, a fs. 10). En relación a esta última, a fs. 9 vta. figura la fecha del pase a la Sección Liquidaciones el 21/06/2012.

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 28/12/2009 -obrante a fs. 5 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 28/12/2009, carece de aptitud para surtir los efectos que la legislación aduanera le atribuye.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 28/12/2004 (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para perseguir el cobro de tributos como para imponer penas por parte del Fisco (conf. arts. 803 y 934 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2005, en los términos de los arts. 804 y 935 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2009, careciendo de aptitud suspensiva e interruptiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 28/12/2009, 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 26/05/2014** (ver fs. 16 y vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

VIII.- 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 27.435-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 04/02/2014)". 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 29.422-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; 39.183/17 "Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17; y 88.231/2017 "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 28.874-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 33.562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", 03/11/2022, Sala I, "Federal Express Corporation (TF 30.584-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 27.600-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 perseguir el cobro de tributos e imponer penas, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N° 03001IT14002838G, con costas al Fisco.

IX.- 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 VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones del Fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer sanciones, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N°03001IT14002838G, de la firma SKF ARGENTINA S.A.

3).- Costas a cargo del Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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 VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones del Fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer sanciones, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N°03001IT14002838G, de la firma SKF ARGENTINA S.A.

3).- Costas a cargo del 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: 2025.02.26 11:18:37 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: 2025.02.26 12:44:43 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: 2025.02.26 12:45:16 -03:00