Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55989362-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 37.676-A;MERCEDES BENZ 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° 37.676-A** caratulado **"MERCEDES BENZ 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° 4902/2016 dictada por el Jefe de Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación SIGEA N° 15803-221-2011, en fecha 20/10/2016, en cuanto resuelve condenar a la firma **MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A.** al pago de una multa equivalente a $ 3.842.923,20 y formularle cargo por tributos equivalentes a U$S 589.180,46 y $ 626.102,86 (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° 04001TG16000214Z, con vencimiento el 12/04/2006.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 6/27 se presenta, por apoderado, la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aludida. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, sostiene que el auto de apertura sumarial es nulo por carecer de los requisitos previstos en el art. 1094 del C.A. Explica que, como consecuencia de ello, operó la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia y doctrina que entiende aplicable. Esboza que la resolución apelada es nula por carecer de los elementos esenciales previstos en el art. 7 de la Ley N° 19.549. Agrega que la extensión temporal del procedimiento implicó una vulneración a su derecho a obtener un pronunciamiento en plazo razonable. En subsidio, argumenta que dio cumplimiento a la totalidad de las obligaciones impuestas por el régimen de excepción al que se adhirió. Para concluir, ofrece prueba, hace reserva de Caso Federal y solicita se

revoque el acto apelado.

III.- Contestación del traslado: A fs. 62/69 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas. Seguidamente, relata los hechos del caso y efectúa una negativa general. Inicialmente, se opone al planteo de nulidad efectuado por la actora, así como a los de prescripción. Se expide en relación a la carga de la prueba que pesa sobre la importadora y al carácter excepcional del régimen al que se adhirió y del que se vio beneficiada. Explica los alcances de la infracción endilgada, así como la graduación de la sanción. Puntualiza que la garantía del "plazo razonable" no fue proyectada para las personas jurídicas y debe ser evaluada con suma prudencia. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 15803-221-2011 se inician a fs. 1 con la denuncia N° 139/2011 y el informe de la División Aduanas Domiciliarias y Factorías (fs. 2/14). A fs. 19 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 21/10/2011. A fs. 32 se incluye el sobre de la destinación en trato. A fs. 35/46 se encuentra el aforo de la mercadería y a fs. 48/61 la liquidación de tributos. A fs. 64 y vta. se corre vista de lo actuado, notificada a fs. 66 (14/07/2016). A fs. 67/80 la actora se presenta y contesta vista. A fs. 84/91 obran constancias del Registro de Infractores. A fs. 93/95 se dicta el acto apelado, notificado a fs. 97.

V.- Que, en fecha 16/06/2017 se abrió la causa a prueba. A fs. 248 se certificó la prueba producida, a fs. se cerró el período probatorio y se elevaron las actuaciones a la Sala "G" (PV-2025-40146904-APN-VOCXXI#TFN. En fecha 22/04/2025 (IF-2025-41808224-APN-VOCXXI#TFN) se pusieron para alegar. Finalmente, en fecha 23/05/2025 pasaron a sentencia (IF-2025-55215633-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que, previo a todo, debo señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge que no procede la acción intentada por el Fisco para perseguir el cobro de los tributos e imponer sanciones, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., por encontrarse prescriptas, atento a la **nulidad del auto de instrucción de sumario** (de fs. 19 de las act. adm.).

Que, en este punto, cabe dar favorable acogida al agravio de la actora en tanto plantea que el auto de apertura carece de los requisitos exigidos para su validez (cfr. fs. 7/16 del recurso de apelación). Ello así, toda vez que, tal como a continuación se analizará, dicho acto carecía de la liquidación y el aforo de la mercadería, los que fueron efectuados **con posterioridad al vencimiento de los plazos prescriptivos.**

Que no es ocioso destacar la insistencia puesta por el legislador en el detalle de los incisos del 1094 del C.A., la cual 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.

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. 19 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **21/10/2011.**

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, **la irregularidad se desprende del mismo acto**, en el que establece que- previo a todo trámite- debía agregarse la carpeta original del despacho y remitirse las actuaciones a la División Verificación a efectos de que tenga a bien informar el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación.

Que, en este caso, el aforo de la mercadería **se efectuó en fecha 24/01/2013** (conf. fs. 34 y ss.) y la liquidación de tributos fue efectuada con posterioridad, **en fecha 09/10/2013** (conf. Nota N° 89/2013-AD DCA- fs. 34/46 y 57 de las act. adm.)

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 21/10/2011 -obrante a fs. 19 de los antecedentes administrativos-**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 21/10/2011, 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 12/04/2006 (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 01/01/2007, 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 31/12/2011**, careciendo de aptitud suspensiva e interruptiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 21/10/2011, 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 16/10/2015** (ver fs. 64 y 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 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° 04001TG16000214Z, 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 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° 04001TG16000214Z, de la firma **MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A.** con 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 VI.- 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° 04001TG16000214Z, de la firma **MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A.** con 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: 2025.05.26 11:35:55 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: 2025.05.26 14:28:22 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: 2025.05.26 14:28:44 -03:00