25.885/2023

"SA Marítima y Comercial JR Williams (TF 27600-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo"

Buenos Aires, 12 de marzo de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 31/05/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación –por mayoría– declaró la nulidad del auto de apertura del sumario. En consecuencia, declaró prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación Nro. 12036-876-2005. Distribuyó las costas por su orden.

Para así decidir, la Dra. Sarquis (a cuyo voto adhirió el Dr. Segura) sostuvo que, en particular, coincidía con el vocal preopinante -Dr. Licht-, en el análisis que realizaba a partir del Considerando IX en el cual concluía que el auto de apertura del sumario se limitaba a disponer la instrucción sin más. En consecuencia, consideró que, el mismo no lograba reunir los requisitos de fundamentación que exigía el art. 1094 del C.A. en tiempo oportuno. En consecuencia, expuso que, no existía jurídicamente otra posibilidad que declararlo nulo.

En este contexto, cabe precisar que el Dr. Litch ponderó que, conforme los términos del artículo 1094 del Código Aduanero, la autoridad administrativa, en el acto donde se disponía la instrucción del sumario, debía *"…determinar los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispon[er] (…) d) la liquidación de los tributos que pudieran corresponder"*; circunstancia que no se verificaba en el caso en examen. Añadió que aquél *"…no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria, ni liquidó los presuntos tributos a abonar, de*

modo que, el acto se encontraba vacío de todo elemento que permitiera identificar tanto la infracción endilgada como los posibles imputados y a las destinación aduanera que motivara la denuncia". Aseveró que *"[era] de rigor que la administración observara los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de identidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción"*.

En consecuencia, declaró prescripta la acción del Fisco Nacional para imponer penas y perseguir el cobro de tributos relativos a la actuación N° 12036-876-2005. Al respecto, indicó que *"…habiendo iniciado el cómputo de la prescripción el 01/01/2000, en tanto se trata de una importación cuyo vencimiento se produjo el 11/11/1999- la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2005 (todo ello cfme. arts. 934 a 937 y 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 29/10/2009 y notificada el 04/03/2010 cfme. constancias de fs. 53/54 vta. y 55 de las act. adm. respectivamente)"*. Agregó que *"…los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (liquidación de tributos y multa y la corrida de vista de fs. 21) fueron dictados en febrero del 2008, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido".*

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 16/08/2022 el Estado Nacional -AFIP-DGA interpuso recurso de apelación, expresando agravios el 25/08/2022, los que fueron contestados por la contraria el 10/11/2022.

Con fecha 29/12/2022 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

Se agravia la recurrente porque entiende que carece de asidero pretender que la instrucción de sumario reúna todos y cada uno de los elementos estipulados por el art. 1094 del C.A., por una simple cuestión de sentido común.

Esgrime que, sostener la obligatoriedad de llevar adelante sin distingo cada uno de los incisos no encuentra refugio lógico-jurídico alguno. De ahí que se insista con la imperiosa necesidad de no “automatizar” la aplicación del artículo.

La interpretación adoptada por el TFN, disociada del plexo normativo aduanero, generará consecuencias indeseables para el sistema (dispendio jurisdiccional y hasta afectación de derechos individuales por medidas cautelares innecesarias). Por lo tanto, pretender que se cumpla al pie de la letra para todos los casos (sin meritar la necesidad de cumplir con cada una de las medidas preventivas) acarrearía una franca contradicción una contradicción a los tres principios de la actividad administrativa de la Ley 24.156. Es decir, la eficacia, eficiencia y economía.

Aduce que, el auto cuya nulidad se combate es la consecuencia natural de sus antecedentes. En efecto, en autos se cumplió con la verificación de la mercadería, la determinación de los tributos y la liquidación de la multa, y lo cierto es que el primer contacto con el administrado se obtiene por medio de la corrida de vista, a los fines del ejercicio de su derecho de defensa, momento en que ha tenido acceso a todo lo necesario para contestar la misma, y así lo ha hecho.

Destaca que, al momento de correr la vista, se encontraban confeccionadas las liquidaciones correspondientes en relación a la mercadería no exportada en tiempo y forma, en la que se detalla la P.A. de la mercadería y los tributos aplicables.

Apunta que, el *a quo* sostiene, con excesivo rigor formal, que ello debió efectuarse en el mismo acto de apertura de sumario, y por ende al no ocurrir, el auto es nulo de nulidad absoluta.

Afirma que, el derecho de defensa ha sido ejercido plenamente por la contraria, y consecuentemente, sin afectación a ese derecho, no existe nulidad absoluta alguna. Así las cosas, lo cierto es que el plazo de prescripción aludido se

encontraba suspendido e interrumpido por el dictado del auto de apertura del sumario, el que cumplió con todos los requisitos para considerarlo un acto válido.

Añade que, para que el acto sea válido no requiere cumplir inexorablemente con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el art. 1094 del C.A., si existe una descripción clara de los hechos que se le imputan a la contraria - cosa que en autos ha ocurrido - el acto es válido y producirá sus efectos suspensivos e interruptivos.

Puntualiza que respecto de la liquidación tributaria, y la verificación de la mercadería corresponde hacer especial hincapié en la cuestión de la sintaxis.

Indica que el organismo jurisdiccional administrativo, confunde “disponer” con “liquidar” y “verificar”, como lo ha hecho con los incisos a) (medidas cautelares que correspondieren), c) (cuando lo considere necesario) y d) (tributos que pudieren corresponder).

Pone de relieve que, en resumidas cuentas, se está ante un excesivo rigorismo formal, demostrado por la interpretación exegeta de una norma cuya aplicación literal implicaría dispendio jurisdiccional y toma de medidas inconducentes.

Precisa que, por lo expuesto, incluso atendiendo a la literalidad de la norma, la liquidación y verificación efectuada, previo a la corrida de vista, conforma y cumple con lo establecido por el ordenamiento rector en materia aduanera. Y por ello, no puede ser descripto el acto de apertura sumarial que detentaba los elementos esenciales, como portador de un vicio grave, patente y constitutivo que derive en su nulidad y la consecuente prescripción de la acción del Fisco para cumplir con sus fines naturales. Interpreta que esta inteligencia dada a la norma - aislada - se contrapone lisa y llanamente con el armónico derrotero establecido en el cuerpo legal, sustento del actuar de mi mandante y expuesto en el apartado siguiente. En este contexto, pone de relieve que, el auto de apertura de sumario que no contiene la liquidación de tributos y verificación de

la mercadería - pero sí la ordena - produce sus efectos suspensivos e interruptivos del plazo de prescripción. Porque ha determinado los hechos constitutivos de la infracción y ordenado las medidas correspondientes al caso.

Asevera que, el art. 1094 a la luz de las distintas normas del C.A. no refiere a cómo, en qué orden, y cuándo deben ser agregados los elementos que la componen, como así tampoco no existe parte alguna del C.A. que refiera a la nulidad del auto de apertura de sumario por el faltante de uno de los elementos descriptos en el art. 1094, destacando que los art. 805 y 937 no contienen previsión para el caso en que uno de los elementos mencionados en el art. 1094 no se encuentre al momento de vencer el plazo de prescripción de la acción, es decir si los efectos suspensivos e interruptivos del auto de apertura de sumario se limitan en ese caso.

Agrega que por el contrario, el Código deja bien en claro que el solo dictado del auto de apertura de sumario es suficiente para la suspensión - e interrupción - del plazo de prescripción tal y como menciona el art. 805 inc. a) y 937 inc. a) del C.A. sin necesidad de que para tener virtualidad interruptiva o suspensiva requiera ser puesto en conocimiento del sumariado (conf. también al Fallo de la CSJN “Wonderland” del 12-05-2009).

Puntualiza que, la exposición de motivos del Código Aduanero es bien clara en cuanto a que en *“el art. 1094 se prevén las medidas que debe ordenar el administrador al disponer la apertura del sumario y se establece que en ese mismo acto se determinen los hechos que se reputen constitutivos de la infracción”*. Esto quiere decir que el auto de apertura de sumario será válido y por ende producirá sus efectos interruptivos y suspensivos de la prescripción si el mismo determina los hechos que hacen a la infracción y ordena las medidas allí establecidas.

Manifiesta que, si a esto se le suma lo dispuesto por el art. 1101 del C.A., en cuanto a que: *“Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el*

artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días..." , la única forma de que el auto de apertura de sumario no produzca los efectos que el Código le otorga será en caso de que, al correr vista de lo actuado, faltara cumplirse algunas de las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094 del C.A., lo que lo haría incluso, ahora sí, nulo.

En tales condiciones, entiende que, la correcta interpretación de la norma en conjunción con el resto del plexo normativo, lleva a la conclusión de que: a) primero: se realiza la apertura de sumario por infracción, se determinan los hechos constitutivos de la misma y en dicho auto se dispone que se lleve a cabo - de corresponder - la verificación de la mercadería y liquidación de los tributos - entre otras medidas preliminares que pudieran ser necesarias – y b) segundo: una vez cumplidas dichas medidas ordenadas en el auto de apertura de sumario -conf. Art 1101 del C.A.-, se corre la vista de ley, permitiéndole cabalmente ejercer el derecho de defensa a la contraria.

Resalta que, la actora en ningún momento del procedimiento pudo probar el perjuicio que sufrió por la supuesta nulidad del auto de apertura. Se limitó a citar la ley 19.549, pero nunca pudo probar el perjuicio real que sufrió a partir de la supuesta nulidad que alega. Así y todo, el Tribunal Fiscal de la Nación decidió declarar la invalidez del acto, la consecuente prescripción y suponer un perjuicio al derecho de defensa de la actora.

En el plano conceptual, destaca que no caben dudas de que la apertura de sumario es un acto administrativo, alcanzado, en consecuencia, por la ley 19.549. Bajo este prisma, le son aplicables todas sus previsiones, incluyendo las de los arts. 12 y 19 de la LPA.

Considera que, dejando a salvo la presunción de legitimidad, soslayada por el sentenciante, aun aplicando el sistema de nulidades del acto administrativo, resulta imposible obtener la nulidad de la instrucción de sumario, y en el supuesto

de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sí concluya su viabilidad, tampoco podrá neutralizarse su efecto suspensivo.

Sin perjuicio de ello, afirma que su parte ha demostrado que el auto de apertura de sumario ha sido perfectamente válido. Ello atento a que ha determinado los hechos constitutivos de la infracción y ordenado el cumplimiento de las medidas correspondientes. Asevera que éstas fueron cumplidas con anterioridad a la corrida de vista, momento en que el administrado toma conocimiento de todo lo actuado en el proceso sumarial, posibilitándole así un pleno ejercicio de su derecho de defensa.

En consecuencia, manifiesta que, al ser un acto válido ha suspendido la prescripción de la acción de su parte, dictándose en plazo la Resolución DE PRLA N.° 7295/2009. Asimismo, no se encuentra acreditado en autos el perjuicio al derecho de defensa de la actora (de haber existido algún tipo de nulidad) ya que la jurisprudencia citada por el *a quo* para sostener que no se trata de una nulidad por la nulidad misma, no se condice con los antecedentes de autos, en que la actora nada dijo al respecto de su derecho de defensa.

III.- Que, la cuestión principal consiste en determinar si el auto de apertura del sumario resultó inhábil, o no, para interrumpir el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas por infracciones aduaneras y para requerir el pago de los tributos, de conformidad con los requisitos establecidos en el art. 1094 del Código Aduanero.

IV.- Que, en este contexto, conviene recordar que la acción del Fisco Nacional para reclamar el pago de tributos e imponer penas prescribe por el transcurso de cinco años (arts. 803 y 934, CA), y ese término comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido o

constatado la infracción y/o producido el hecho gravado (arts. 804 y 935 del mismo ordenamiento).

Por su parte, el artículo 805, inciso a, del Código dispone que se suspende el plazo de prescripción desde la apertura del sumario en la causa 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; mientras que el artículo 937, inciso a, establece que la prescripción de la acción para imponer penas se interrumpe por el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario. La causal de suspensión del plazo de prescripción prevista en el citado artículo 805, inciso a), fue ideada en consideración a que la acción del Fisco para percibir el tributo no se halla expedita, debiendo esperarse hasta la finalización de la causa abierta para investigar la existencia de un ilícito aduanero.

Sin embargo, para que el auto de apertura del sumario tenga virtualidad para suspender y/o interrumpir el cómputo de la prescripción, debe tratarse de un acto válido, es decir que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente.

En este sentido, el artículo 1094 del Código Aduanero identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que dispone la apertura del sumario, y establece 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".

De ello se sigue que, para considerar al auto de apertura de sumario como un acto válido, resulta necesario que se haya dado cumplimiento a los recaudos que se acaban de referir; incluyendo una clara identificación de los hechos constitutivos de la infracción para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado al pago ejercer correctamente su derecho de defensa. La falta de alguno de los elementos referidos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (conf. esta Sala, en autos 40.306/2013 *"Agencia Marítima TAGSA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 18/3/2014).

V.- Que, de las actuaciones administrativas 12.036-876-2005, se desprende que:

(i) del Acta de Denuncia de fecha 12/06/2003 surge que los hechos consistieron en una "irregularidad detectada informáticamente conforme a la modalidad SIM evento SBFA sin cancelar, no justificada por el ATA, de acuerdo a Res. 630/94 y 795/95, art. 141 y 142 del C.A." (fs. 1).

(ii) con fecha 1/11/2004 se dispuso "Visto el acta de denuncia agregada en autos, instrúyase sumario en los términos del art. 1090 del Código Aduanero". (fs. 4).

(iii) con fecha 18/04/05 se requirió a la División Resguardo que informara si existía perjuicio fiscal, el valor en aduana de la mercadería, si la mercadería estaba prohibida o faltante, y la diferencia de base imponible. Asimismo se solicitó que, de existir un sobrante de mercadería, se informase si se encontraba dentro de los porcentajes de tolerancia admitidos por la normativa (v. fs. 5).

(iv) a fs. 20 obra la liquidación del monto de la multa y los tributos, SIN INDICARSE FECHA.

(v) con fecha 1/02/2008 se dispuso la corrida de vista a la actora y se le hizo saber que *"si dentro del plazo para contestar la vista realizan el pago voluntario de la multa mínima, cuyo importe asciende a la suma de $14.561,73 (…), se declarará extinguida la acción penal (…). A su vez, se hace saber a la importadora que la suma de tributos adeudados asciende a $9.146,20 (…),* la que fue notificada con fecha 7/10/2008 (fs. 21 y fs. 34 y vta.).

(vi) con fecha 22/10/2008 la actora presentó su descargo, planteando la nulidad del proceso, la prescripción de la acción y asimismo, impugnó la liquidación de la multa y los tributos.

(vii) con fecha 29/10/2009 el Jefe de Procedimientos Legales Aduaneros dictó la resolución DE PRLA nº 7295/2009, aquí impugnada.

VI.- Que de lo expuesto, se desprende que el auto de apertura del sumario del 01/11/04, no cumplió con los extremos legales exigidos por el artículo 1094 del Código Aduanero para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye al acto de inicio de la facultad investigativa (art. 805, inc. a).

Ello así, toda vez que en dicho acto no fueron determinados claramente los hechos constitutivos de la infracción (no se identificó la destinación aduanera motivo de la denuncia, tampoco a qué sobrante o faltante se refería), ni contuvo la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, la que se habría realizado cuando ya había operado la prescripción de la acción fiscal (1/01/2005). Al respecto, cuadra añadir que, la vista conferida a la actora tampoco pudo subsanar las irregularidades del auto del 01/11/04, atento que se dispuso con fecha 1/02/2008, es decir una vez operado el plazo de prescripción.

VII.- Que, en este sentido, se 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. Sala III, *in re*, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013 y expte. n° 3.063/2020 “Sancor Cooperativa de Seguros Limitada TF 40026-A c/ DGA, s/Recurso Directo de Organismo Externo”, del 17/03/21).

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.

Cabe a esta altura poner de manifiesto, que las exigencias normativas no comportan -como parece entender el recurrente- 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.

De este modo, resulta de toda claridad que la resolución de apertura del sumario es nula, de nulidad absoluta en tanto violatorio de la ley aplicable y carece, por ende, de aptitud para suspender e interrumpir la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para percibir los tributos e imponer multa, respectivamente (conf. esta Sala, en autos 21.906/2017 “Denso Manufacturing Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 13/7/2017).

VIII.- Que, confirmada la declaración de nulidad de la resolución de apertura del sumario, no habiéndose verificado alguna de las causales suspensivas y/o interruptivas del término liberatorio quinquenal (rector en la especie tanto en lo relativo a la acción para perseguir el cobro de tributos como para imponer penas por la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero; conf. artículos 803 y 934, ambos del Código Aduanero), en relación al Manifiesto de Importación “99001MANI109772P”, y teniendo en cuenta que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1º/1/2000, se concluye que la prescripción efectivamente operó el 1/1/2005, por lo que a la fecha del dictado de la resolución DE PRLA n° 7295/2009, se encontraba prescripta la facultad de la Aduana para imponer penas y reclamar el pago de tributos.

Cabe aclarar en este punto que, si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, razón por la cual en caso de duda, debe preferirse la solución que mantenga vivo el derecho (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en *Fallos:* 327:1629 y 329:1012, entre otros), la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales es de carácter absoluto y no puede ser soslayada (art. 14, inc. b), LNPA), pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En consecuencia, el acto obrante a fs. 4 de las actuaciones administrativas debe reputarse nulo, de nulidad absoluta en tanto violatorio de la ley aplicable –término que comprende tanto al ordenamiento constitucional como la violación de una ley, un reglamento, un tratado una resolución (conf. dictamen de la PTN 196:80)–, y carece, por ende de aptitud para suspender e interrumpir la prescripción de las acciones del Fisco para percibir los tributos e imponer la multa, respectivamente (en idéntico sentido Sala IV *in re:* “YPF SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo” del 27/04/2017 y “Agencia Marítima TAGSA SA (TF 27435-A) c/DGA”, del 11/06/13 y sus citas).

En consecuencia, corresponde desestimar el recurso intentado y confirmar la sentencia apelada en todos sus términos.

IX.- Que las costas de instancia judicial se imponen a cargo del Fisco Nacional, por no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general de la derrota, rector en la materia (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación del 31/05/2022, en todos sus términos, con costas a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte del C.P.C.C.N. y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 12/03/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37942243#403276289#20240311184341943