42960/2023

BOXMARK LEATHER SA (TF 118718355-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de febrero de 2025.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que mediante la sentencia del 26 de junio de 2023 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, declaró la nulidad de la notificación de la Resolución n° 402/2017 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, con costas. Además, rechazó el planteo de prescripción de la acción del Fisco para exigir el pago de tributos, con costas. Finalmente, dispuso la "…devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación N° 1 del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero (Ley Nro. 22.415)".

Para así resolver, puso de manifiesto que la causa había iniciado con motivo de la denuncia formulada el 19 de septiembre de 2007 por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 970 del Código Aduanero. Refirió que, con posterioridad a que se efectuara el aforo de la mercadería, se habían liquidado los tributos y la multa presuntamente adeudados y se había dispuesto la instrucción del sumario y corrida de vista de las actuaciones el 12 de marzo de 2012. Indicó que ello no había sido notificado a la firma importadora y, en esas condiciones, "previa a una nueva determinación de la multa y tributos y constancia de la inexistencia de antecedentes infraccionales de la sumariada, se dictó la resolución ahora apelada".

Destacó que esa resolución había sido dictada en cumplimiento de lo establecido en la Instrucción General DGA n° 11/16, modificatoria de la Instrucción General DGA n° 2/07 y su ampliatoria 2/08

que establece el archivo de la denuncia infraccional en aquellos casos en los cuales la multa no superara el monto de 15.000 pesos y la formulación del cargo por los tributos adeudados.

Expresó que el servicio aduanero omitió tener en consideración que el archivo de la denuncia revestía “carácter provisorio” “…hasta que transcurra el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado, el archivo devenía definitivo. Por tal motivo, la resolución DE PRLA n° 402/2017 no puede considerarse definitiva y sólo puede reconocérsele efectos de intimación de pago de tributos”.

En tales condiciones, consideró que devenía nula la notificación del referido acto ya que “…incorrectamente se indica que contra tal acto administrativo procedía la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 1132 del C.A.”.

Posteriormente, examinó si en el caso había prescripto la acción del Fisco para percibir los tributos “…toda vez que el mismo incide en la continuidad de las actuaciones conforme se resuelve”.

Fue así que recordó que de conformidad con lo establecido en el artículo 803 del Código Aduanero, en el caso, el plazo de prescripción había empezado a correr el 1° de enero de 2008. Agregó que el 12 de marzo de 2012 había sido dictado el auto de apertura del sumario, y que ello había suspendido el cómputo de la prescripción, de conformidad con lo establecido en el artículo 805, inciso a) del Código Aduanero.

En tales condiciones, concluyó que en el caso no se hallaba prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de tributos.

Posteriormente, expresó que “…el artículo 1104 del Código Aduanero dispone que dentro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo. Que, por lo tanto, corresponde devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de Actuación N° 1 del Departamento de

Procedimientos Legales Aduaneros, subsanando las irregularidades incurridas, imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero".

II.- Que, contra la referida sentencia apeló la parte actora y expresó agravios el 6 de julio de 2023, los que fueron replicados por el Fisco el 15 de agosto de 2023 (cfr. fs. 223/237 y 246/251 del DEO 11753587 incorporado a la causa digitalmente el 3 de noviembre de 2023).

La parte actora afirma en primer término que la Resolución n° 402/2017 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros efectivamente constituye una resolución definitiva susceptible de ser apelada ante el Tribunal Fiscal, en los términos de lo establecido en el artículo 1132 del Código Aduanero. En tal sentido, expresa que aquella fue dictada en el marco de un procedimiento infraccional –aunque de trámite irregular- y que resulta "…asimilable a una condena sin ejecución de multa" dado que dispuso el archivo respecto de aquella y se formuló cargo por los tributos pretendidamente adeudados.

Hace hincapié en que el hecho denunciado no fue investigado en ese procedimiento, a que su parte no tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa en la medida en que no se le corrió la vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero y que le fue reclamada una pretendida diferencia tributaria que sólo le sería exigible en la medida en que se hubiere cometido la infracción imputada.

Por ello, considera que en el caso la aduana no es competente para resolver la controversia en la medida en que se trata de una resolución condenatoria, recurrible ante el mencionado Tribunal Fiscal. Afirma que la circunstancia de que se haya dispuesto el archivo de la multa no modifica el hecho de que su parte fue condenada al pago de tributos.

Por lo demás, afirma que no se trata de una resolución “provisoria”. En tal sentido, destaca que si bien en la Instrucción General n° 11/16 se halla previsto que “[l]a remisión de las actuaciones al archivo es provisoria y, una vez vencido el plazo de doce meses previsto en el apartado e) de la presente, de no mediar otras sanciones que en conjunto con la infracción de la actuación superen el monto fijado, serán archivadas definitivamente” ello razonablemente debe ser interpretado en referencia a los 12 meses anteriores al acto que disponga el archivo. Por ende, al tiempo en que fue dictada la resolución apelada, el 10 de febrero de 2017, el servicio aduanero ya tenía los recursos para establecer si durante los doce meses inmediatos anteriores su parte había cometido otra infracción. De igual modo, también pudo valerse de esa información en el tiempo que transcurrió entre el dictado del acto (el 10 de febrero de 2017) y su notificación, el 17 de octubre de 2022, para establecer si se habían dado infracciones dentro de los doce meses posteriores al referido acto.

Por ello, afirma que el Tribunal Fiscal de la Nación “…incurre en un exceso ritual manifiesto cuando califica al acto apelado como ‘provisorio’, y se declara incompetente para sustanciar la causa’”.

Subsidiariamente, sostiene que de cualquier modo, aún si se interpretara que se trata de una intimación tributaria, el Tribunal Fiscal resultaba competente ya que de conformidad con lo establecido en el artículo 1053 del Código Aduanero, según el texto reformado por la Ley 27.430, “[n]o será necesario promover la impugnación prevista en el apartado 1 cuando el acto hubiere sido dictado por el Director General de Aduanas o cuando dicho acto hiciere aplicación de una resolución dictada o surgiera de una instrucción impartida a los agentes del servicio aduanero por el Director General”. Ello, en la medida en que la resolución apelada fue dictada como consecuencia de lo establecido en la Instrucción General n° 11/16 que fue dictada por el Director General de Aduanas.

En diferente orden de ideas, considera que la diferencia tributaria reclamada se halla prescripta. Pone de manifiesto que en el caso se dispuso la apertura del sumario el 12 de marzo de

2012, oportunidad en la cual fue mencionado un monto en concepto de tributos diverso al que posteriormente le fue reclamado mediante la resolución n° 402/2017 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros el 10 de febrero de 2017. Destaca que, de conformidad con lo establecido en el artículo 805, inciso a) del Código Aduanero, al momento en que se dispuso la instrucción del sumario, restaban 9 meses y 18 días para que se cumplieran los 5 años previstos en el artículo 803 del Código Aduanero. Ese acto suspendió el curso de la prescripción en materia tributaria “hasta que recayere la decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión”. Por ello, afirma que el 11 de febrero de 2017 se reanudó el referido plazo de prescripción, de modo que vencía el 27 de noviembre de ese mismo año. En tales condiciones, destaca que su parte fue notificada de la resolución definitiva el 17 de octubre de 2022, hallándose vencido el aludido plazo y; además, no habiéndose interrumpido el cómputo de la prescripción ya que su parte no fue notificada de la liquidación tributaria hasta el momento en que le fue dirigida la notificación de la resolución definitiva.

III.- Que, en primer término, cabe señalar que le asiste la razón a la apelante en tanto afirma que la Resolución n° 402/2017 dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros constituye una resolución definitiva susceptible de ser recurrida ante el Tribunal Fiscal en los términos de lo establecido en el artículo 1132 del Código Aduanero. Ello, ya que constituye la finalización del procedimiento que inició con la denuncia formulada por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 970 del Código Aduanero, el 19 de septiembre de 2007, en el cual se dispuso la apertura del sumario en tales términos y en el cual, se dispuso el archivo de la multa y la intimación del pago de tributos, aún sin que se hubiera dispuesto la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero. La irregularidad del trámite asignado no puede ser interpretada de manera tal que implique la validación de la intimación tributaria dispuesta en el marco de un procedimiento infraccional

irregular; sobre todo cuando aquella no constituye ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 1053 del Código Aduanero en los cuales el servicio aduanero se halla habilitado para intimar su pago.

La referencia a que se trataría de un “archivo provisorio” hasta que transcurra el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones, se convertiría en definitivo, no modifica la cuestión. Al respecto, cabe destacar que con anterioridad al dictado de la resolución se efectuó la consulta de los antecedentes infraccionales de esa parte de la cual resultó que no había registro de aquellos y; por lo demás, el servicio aduanero notificó esa resolución habiendo transcurrido más de 5 años desde su dictado, de modo que es razonable concluir que esa decisión lo fue en pleno conocimiento de la inexistencia de la comisión de otras infracciones durante ese período.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso de la parte actora y revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en tanto dispuso la nulidad de la notificación de la Resolución DE PRLA n° 402/17 con fundamento en que aquella indicó una vía recursiva inaplicable al caso.

IV.- Que, en tales condiciones, cabe destacar que le asiste la razón a la apelante, en cuanto afirma que las irregularidades detectadas en el marco del trámite de las actuaciones administrativas efectivamente afectaron su derecho de defensa.

Al respecto, cabe tener en consideración que se ha expresado que la citación del demandado es un acto de trascendental importancia, pues de él depende la posibilidad efectiva de ejercer el derecho de defensa en juicio. Al respecto, no resulta exigible al imputado que al momento de plantear la nulidad de tales actos mencione concretamente las defensas que pudo válidamente oponer frente a las pretensiones de la contraria, pues tal exigencia constituiría un rigorismo inaceptable ya que el interesado no se hallaba en condiciones de especificar las defensas que se había visto privado de oponer respecto de una pretensión cuyo contenido concreto ignoraba (cfme. Fallos

319:672, consids. 8º y 10º; Dictamen del Procurador al que remitió la Corte en el precedente de Fallos 327:5965).

Tales consideraciones resultan aplicables al caso de la vista establecida en el artículo 1101 del Código Aduanero, porque en ese acto se formulan los cargos que constituyen la materia de la controversia en el procedimiento para las infracciones, reglado en los artículos 1080 a 1117 del Código Aduanero. Al haberse omitido notificar ese acto, el imputado se vio impedido de ejercer la oportuna defensa de sus derechos.

Por su parte, la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el artículo 7º, inciso 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 artículo 14 de la citada ley.

En tales condiciones, corresponde agregar que el archivo sin más trámite del sumario, en los términos de la Instrucción General N° 11/16, sobre la base de que la multa pretendida era inferior a la suma de 15.000 pesos, no le permitía al Fisco requerir, en esa misma resolución y sin haber corrido la vista establecida en el artículo 1101 del Código Aduanero, los tributos que considera adeudados en el entendimiento de que aquellos se deben por el acaecimiento del hecho imponible –importación a consumo-.

Precisamente ello no es así, en tanto los tributos que se fijaron en la resolución apelada son aquellos que resultarían adeudados por el administrado en caso de que se hubiera configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del Código Aduanero, aspecto que no fue examinado en las actuaciones administrativas en la medida en que, como se expresó, no fue notificada al administrado la corrida la vista de modo que no tuvo la oportunidad de ejercer las defensas que considerara pertinentes.

Por lo demás, los tributos que el Fisco pretende percibir no constituyen ninguno de aquellos a los que se hace referencia en el mencionado artículo 1053 del Código Aduanero.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto se expidió esta Sala V en la causa n° 3407/2020, caratulada "HTI Cono Sur S.A. c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 19 de octubre de 2021 y causa nº 37.318/2022, "La Perseverancia Seguros SA (TF 53189519-A) c/ DGA S/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 25 de agosto de 2022, entre otras.

Finalmente, corresponde señalar que los agravios relacionados con que se hallaría prescripta la acción para exigir el pago de tributos se advierten prematuros, teniendo en consideración que mediante este pronunciamiento se declara la nulidad de la resolución DE PRLA n° 402/17 por medio de la cual había sido intimado su pago.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada y disponer la nulidad de la Resolución DE PRLA n° 402/17, con costas de ambas instancias a cargo del Fisco que resultó vencido (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.-Que en cuanto al relato de los hechos del caso corresponde remitir al voto que antecede, a fin de evitar repeticiones innecesarias.

II.- Que en punto al fondo de la controversia, esta Sala, confrontada a planteos similares -aunque con relación a la Instrucción General nº 9/17- declaró inválidos los actos del servicio

aduanero que, sin valorar las defensas de los particulares imputados –en especial, en relación con el cumplimiento del régimen de destinación de importación temporaria-, tras disponer el archivo del sumario formulan mecánicamente cargos por los tributos que se adeudarían, teniendo por constatado el incumplimiento (v. causas nº 10.727/2020 “TPC Compañía de Seguros SA c/ EN - AFIP - DGA s/ Dirección General de Aduanas”, del 18/12/2024; nº 37.318/2022 “La Perseverancia Seguros SA (TF 53189519-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 25/08/2022; y n° 3.407/2020, caratulada “HTI Cono Sur S.A. c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 19 de octubre de 2021).

Aquí, al igual que en aquellos casos, el servicio aduanero no corrió vista a la importadora y a la aseguradora de la imputación formulada, lo cual impidió que estas ofrecieran defensas y prueba.

La decisión del servicio aduanero se apoyó exclusivamente en que el importe de la multa no alcanzaba el mínimo previsto por la instrucción general DGA 11/16.

Pues bien, resulta evidente que la exigencia del cumplimiento del procedimiento previsto (arts. 1080 a 1117 del Código Aduanero), propia de todo acto administrativo (art. 7, inc. b), LNPA), es el reverso del derecho de los administrados al debido proceso adjetivo (art.1, inc. e), LNPA), que comprende –como es lógico- no solamente el de exponer las razones de sus pretensiones y defensas (ap. 1) y producir la prueba conducente para acreditarlas (ap. 2), sino también de que la decisión haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas (ap. 3). De otro modo, se estaría consintiendo que el acto del artículo 1101 constituyera un inútil formalismo sacramental y no la verdadera consagración del derecho del administrado a ser oído (conf. Sala IV, causa nº 46.832/2022 “Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 20/09/2022; y sus citas; y esta Sala, causa “TPC” ya citada).

De esta forma -tanto aquí como en los precedentes citados al inicio del considerando- la clausura de la investigación condujo

Fecha de firma: 04/02/2025
Alta en sistema: 05/02/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38394862#441536720#20250110095917459

a que se intimara una suma de tributos en los términos del artículo 274 del Código Aduanero, pero sin determinar fehacientemente si se había reexportado o no la mercadería ingresada al amparo de la importación temporal, al vencimiento del plazo acordado para su permanencia (v. en el mismo sentido arg. Sala I, causa nº 30.397/2023 “Geminelli SA (TF 74859875-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 26/10/2023; Sala II, causa “Aseguradora de Cauciones SA Compañía Argentina de Seguros c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 12/11/2019; Sala III, causa nº 23.858/2023; “Carraro Argentina SA c/ EN-AFIP-DGA-SIGEA 12210- 4661- 2012 Resol 9384/18 s/ Dirección General de Aduanas”, del 25/04/2024; Sala IV, causas nº 46.832/2022 “Envases”, ya citada, y nº 47883/2022 “Medix Medical Devices SRL (TF 15015541-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 1/11/2022).

En consecuencia, no corresponde convalidar el requerimiento fiscal derivado del acto cuestionado, dictado sin la sustanciación del sumario correspondiente.

III- Que pese a lo señalado anteriormente, no se advierten motivos para quitar virtualidad suspensiva al auto de apertura de sumario dictado el 12/03/2012, en la medida en que en ese momento se habían determinado los hechos reprochados, se había identificado y clasificado la mercadería involucrada y se había practicado la liquidación correspondiente (v. art. 1094, CA).

En este sentido, es dable recordar que el artículo 803 del Código Aduanero establece que se prescribe por el transcurso de cinco años la acción del Fisco para percibir tributos regidos por la legislación aduanera. Dicho plazo comienza a correr el 1º de enero del año siguiente a la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado (conf. art. 804 del CA).

Además, en lo que aquí interesa, el artículo 805 del CA dispone que el plazo de prescripción de la acción para percibir tributos se suspende desde la apertura del sumario, en la causa en que

se investigue la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión.

En consecuencia, dado que el vencimiento de la DIT operó el 19/07/2007 y el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/01/2008, pero fue suspendido desde el 12/03/2012 hasta que se dictara el acto que habilitara el ejercicio de la acción para percibir el tributo, corresponde desestimar este agravio de la actora.

IV.- Que, empero, el tiempo transcurrido desde la supuesta configuración del incumplimiento que dio lugar a la formación del sumario revela una demora irrazonable en el procedimiento administrativo para los reclamos tributario y sancionatorio. Tal situación infringe garantías constitucionales expresas, como las que derivan del derecho de defensa en juicio (art. 18 CN) y de duración razonable en los procesos (art. 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos).

En efecto, se observa que entre la configuración de los hechos que motivaron el inicio de las actuaciones administrativas (19/07/2007) y el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación (que no resuelve en definitiva) transcurrieron más de 16 años, lo cual constituye un plazo excesivo de duración del procedimiento. En este sentido el Alto Tribunal sentó en el precedente “Bonder Aaron (Emperador Compañía Financiera SA) y otros c/ BCRA s/ Resol. 178/93” (sentencia del 19/11/2013) la regla según la cual el “análisis global del procedimiento” en este tipo de casos, debe necesariamente comprender tanto el sumario como la instancia revisora.

Según puede advertirse, las demoras no se deben a la complejidad que pudiera presentar el asunto ni a la actividad procesal de la sumariada, sino al hecho de que la actuación procesal estatal ha sido poco diligente, teniendo en cuenta la nula actividad verificada en determinados períodos en sede aduanera.

A la luz de estos extremos de hecho, y de conformidad con el precedente “Losicer” del Alto Tribunal, se estima que

se ha vulnerado la garantía prevista en el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en cuanto al “plazo razonable” en la duración de los procesos, sin que ello implique ingresar a considerar si los hechos imputados en su oportunidad tenían sustento fáctico o jurídico (esta Sala, *in rebus* nº 55.643/17 “Alba Compañía Argentina de Seguros S.A c/ DGA”, sentencia del 27/06/2017; nº 34.678/2023 “Ampacet South America SRL (TF 18960731-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 09/04/2024; nº 27.402/2023 “Alba Compañía Argentina de Seguros SA (TF 32578-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo ”, del 2/07/2024; y nº 30.452/2018 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo” Buenos Aires, del 2/05/2019; entre otras).

En consecuencia, corresponde declarar extinguidas las potestades sancionatoria y tributaria del Fisco Nacional.

V.- Que en atención a lo expuesto, corresponde: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de la actora y declarar extinguidas las potestades sancionatoria y tributaria del Fisco Nacional; **2)** Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional, por aplicación del principio general de la derrota (arts. 1163 del CA y 68 CPCCN). **ASÍ VOTO.**

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, adhiere al voto del Dr. Guillermo F. Treacy.-

Por todo lo expuesto, por mayoría, **SE RESUELVE: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de la actora y declarar extinguidas las potestades sancionatoria y tributaria del Fisco Nacional; **2)** Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional, por aplicación del principio general de la derrota (arts. 1163 del CA y 68 CPCCN).

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany (en disidencia parcial)

Guillermo F. Treacy

Fecha de firma: 04/02/2025
Alta en sistema: 05/02/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38394862#441536720#20250110095917459

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 04/02/2025
Alta en sistema: 05/02/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38394862#441536720#20250110095917459