6013/2024

“Comau Argentina SA (TF 12480562-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 13 de septiembre de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 31/10/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad de la notificación SICNEA 22001NOTI2837707A, con costas. Rechazó los planteos de prescripción de la acción del Fisco opuesto por la actora, con costas. Dispuso la devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación n° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en los artículos 1101 y 1104 del Código Aduanero (Ley Nro. 22.415).

Para así decidir, en primer lugar, precisó que el procedimiento aduanero se inició con la denuncia formulada el 3/10/2011 por presunta infracción del art. 970 del C.A., en relación a la destinación 06073IT14001563M, con vencimiento el 1/6/2007. A continuación, se practicó aforo de la mercadería, liquidación de tributos, consulta de la garantía vinculada a dicha operación temporaria.

Adujo que, dictado de auto de instrucción de sumario a fs. 75, el mismo no fue notificado, previa liquidación de multa y tributos, y constancia de la inexistencia de antecedentes infraccionales de la importadora -ver fs. 78 de las actuaciones-, se dictó la Resolución DE PRLA n° 9507/2017, por la que se ordenó el archivo de la multa por presunta infracción del art. 970 C.A., de la importadora por aplicación de la Instrucción General 9/2017 (DGA) y se dispuso la intimación de pago por los tributos adeudados a dicha firma importadora, aquí apelante, y a la aseguradora

en su carácter de garante de la obligación tributaria -en virtud de la póliza antes mencionada-.

Precisó que la actora tomó conocimiento de la resolución apelada, notificándose mediante SICNEA 22001NOTI283707A, (cuya constancia obra a fs. 90 de los ant. adm.) de fecha 1/2/2023.

Apuntó que, el servicio aduanero ha omitido la consideración de que el archivo de la denuncia contra la importadora 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.

En tales condiciones, consideró que, la resolución DE PRLA n° 9507/2017 no podía considerarse definitiva, ni asimilable a definitiva, y sólo podía reconocérsele efectos de intimación al pago de tributos.

Postuló que, la locución aduanera “formular cargo” debía entenderse en el sentido de “intimar de pago”, conforme se aclaraba en la parte final del art. 3 de la referida resolución: “… e INTIMAR a su pago…”, existiendo en cabeza de los intimados COMAU ARGENTINA SA, aquí apelante y ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA, el derecho de impugnar administrativamente dicha liquidación tributaria y sus actos preparatorios, ofreciendo toda la prueba que hace a sus derechos.

En virtud de ello, afirmó que, devenía nula la notificación, en las que incorrectamente se consignaba la expresión “resolución definitiva”, y, también incorrectamente, se indicaba que contra tal acto administrativo procedía la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 1132 del C.A.

En consecuencia, entendió que, correspondía declarar la nulidad de la notificación de la resolución DE PRLA n° 9507/2017, con costas a la demandada.

Asimismo consideró necesario expedirse respecto del planteo de prescripción opuesto por la actora, respecto de las acciones del Fisco para percibir

tributos e imponer multa, toda vez que el mismo incidía en la continuidad de las actuaciones conforme se resolvía.

Con relación a ello, se observó que, conforme lo establecido en los arts. 934 y 803 del C.A., la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras y la acción para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, respectivamente, prescribían por el transcurso de cinco años, los que en el caso comenzaron a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción (art. 935 del C.A.), que constituye el hecho gravado (804 del C.A.).

Expuso que, en el caso de autos, ambas acciones aduaneras comenzaron a correr el 1º de enero de 2008 y, teniendo en consideración la fecha en que se dictó el auto de instrucción de sumario (7/12/2012), se concluyó que no se constataba en el caso la pretendida prescripción de la acción aduanera para perseguir a la importadora por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., por cuanto el dictado del auto que ordenó la apertura del sumario había interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo establece el art. 937, inc. a), del C.A., sin exigirse la notificación del referido auto.

Añadió que, tampoco se constataba la prescripción de la acción del Fisco para percibir el cobro de los tributos aduaneros, por cuanto la apertura del sumario había suspendido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo dispuesto en el art. 805, inc. a), del C.A. Aclaró que, dicha norma tampoco exigía que el auto de apertura del sumario sea notificada a la parte.

Por los motivos expuestos, se dedujo que correspondía desestimar los planteos de prescripción opuestos por la actora, con costas.

Seguidamente, el TFN precisó que el artículo 1104 del Código Aduanero disponía 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. Por lo tanto, concluyó que correspondía devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de Actuación n° 1 del Departamento 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 art. 1101 del CA.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 12/12/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios la actora, los que fueron contestados por la contraria el 4/03/2024.

Sostiene la recurrente que la sentencia omitió considerar las defensas opuestas por esta parte y contiene afirmaciones jurídicamente inexactas, que analizadas aisladamente y con independencia de los hechos acreditados en el expediente, llevaron al dictado de una sentencia que no se ajusta a derecho y debe ser revocada.

Indica que, conforme surge de la revisión del expediente administrativo, la primera y única notificación que recibió su parte en relación al sumario infraccional fue la resolución condenatoria. No se le notificó la corrida de vista exigida por el art. 1101 del CA y no fue citada a oponer defensas durante la sustanciación de todo el procedimiento infraccional, el cual se sustanció íntegramente sin su intervención.

Alega que, lo anterior evidencia que se impidió de manera absoluta e insanable el ejercicio del derecho de defensa, violentando severamente la garantía del debido proceso, lo cual inevitablemente provoca la nulidad de la resolución dictada.

Puntualiza que, la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria a todos los procedimientos aduaneros, establece en el artículo 7°, 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. Asimismo, establece que el

incumplimiento de lo anterior, vicia el acto y provoca su nulidad (art. 14). En este caso, postula que la nulidad del acto en virtud del cual la Aduana persigue el cobro de tributos es manifiesta y no subsanable.

Destaca que, sin perjuicio de lo anterior, en lugar de declarar la nulidad de todo lo actuado y disponer la prescripción de la acción como lo han resuelto unánimemente las restantes salas de Tribunal Fiscal, la sentencia devuelve el expediente a la Aduana para que, luego de transcurridos diecisiete años, la Aduana notifique a su representada la corrida de vista del sumario infraccional. Es decir, hace de cuenta que la Resolución 9507/2017 del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros no existe y ordena que se corra vista a su parte en los términos del 1101 CA. Y omite que para hacer eso, debió haber dictado previamente la nulidad de la Resolución 9507/2017, pero por alguna razón, no lo hizo. Advierte la contradicción de la sentencia que le ordena notificar a la Aduana el sumario infraccional que la misma Aduana ordenó archivar.

Apunta que, la resolución de la Aduana se dictó el 30 de noviembre de 2017, se notificó recién el 2 de enero 2023 y se refiere a una operación del año 2006, por lo cual, conjuntamente con la nulidad de la resolución dictada (y no de la notificación como lo hizo el Tribunal Fiscal), corresponderá declarar la prescripción de la acción. De acuerdo a lo dispuesto por el art. 804 del CA, el plazo de prescripción de la acción de cinco años comenzó a correr el 1º de enero de 2007 y se cumplió indefectiblemente el 31 de diciembre de 2012.

Pone de relieve que, con anterioridad a esta fecha, la Aduana no cumplió ni ejecutó conforme a derecho ninguno de los actos jurídicos a los cuales el CA asigna efectos suspensivos y/o interruptivos de los plazos de prescripción (arts. 803, 806, 806, 934 y 937), por lo cual interpreta que la acción se encuentra irremediablemente prescripta. El Tribunal Fiscal omitió toda consideración sobre lo anterior.

Asimismo, el acto de apertura de sumario dictado en el expediente administrativo no podrá ser invocado como un hecho con virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción porque la misma Aduana dispuso el archivo del sumario infraccional. Y además de lo anterior, asevera que el acto de instrucción de sumario es nulo de nulidad absoluta, dado que no relata los hechos en los cuales se fundamenta la imputación, no tipifica la infracción que se imputa y tampoco practica liquidación de tributos, lo cual constituye una violación al art. 1094 del C.A. que priva al acto de cualquier efecto interruptivo.

Considera que, encontrándose acreditado que la primera citación que recibió su parte fue la notificación de la resolución condenatoria, luego de transcurridos 17 años de cumplida la operación, corresponderá indefectiblemente declarar la prescripción de la acción. Y como si lo anterior no resultare suficiente, el Tribunal Fiscal también omitió considerar que transcurrieron más de cinco años entre el dictado de la resolución condenatoria y su notificación, lo cual provoca la prescripción de la acción.

Pondera que, el expediente administrativo en el cual se dictó la resolución de la Aduana, se inició como consecuencia de una denuncia formulada sobre una supuesta transgresión a una infracción del régimen temporal. Esa denuncia es el único elemento que sirve de causa a la ilegítima pretensión tributaria que persigue la Aduana, lo cual significa que sin infracción, no hay exigencia de tributos posible. Y en ese mismo expediente, la Dirección General de Aduanas, dispuso el archivo del sumario infraccional. Es decir, la causa es la denuncia, pero la denuncia es archivada, no existe causa para el cobro de tributos. Y sin perjuicio de lo anterior, la Aduana pretende continuar con el reclamo de tributos y pretende valerse del acto de instrucción del sumario infraccional, cuyo archivo ordenó, para interrumpir el curso del plazo de prescripción.

Manifiesta que, por ello, las contradicciones de la Dirección General de Aduanas son manifiestas y sólo evidencian la total ausencia de motivación y causa del reclamo formulado, fulminándolo de nulidad.

III.- Que, en primer lugar, corresponde 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 nro. 12.206-10669-2008, se desprende que:

(i) del Acta de Denuncia n° 295/11 de fecha 3/10/2011 surge que los hechos consistieron en una *"denuncia del DIT 06 073 IT14001563 M por infracción al régimen de destinación suspensiva del C.A. y penado por el art. 970 del C.A. con vencimiento el 1-06-2007"* (fs. 65).

(ii) mediante Nota n° 852 de fecha 21/10/2011 se informa el Valor en Aduana de la mercadería y la carga tributaria (fs. 70).

(iii) con fecha 27/10/2011 se efectúa la liquidación de los tributos (fs. 71).

(iv) con fecha 7/12/2012 se dispuso la **instrucción de sumario** (fs. 75).

(v) con fecha **5/05/2017 se efectúa la liquidación de la multa y los tributos** (fs. 76).

(vi) con fecha 30/11/2017 **se dictó la resolución 9507/20, por la que el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, resolvió:** ***"ARTICULO 1°: ARCHIVAR sin más trámite las presentes actuaciones en los términos de la instrucción general n° 9/2017 (DGA) (…) ARTICULO 3°: FORMULAR CARGO a la firma COMAU ARGENTINA SA (…) con relación a la DIT 06 073 IT14 001563 M en concepto de TRIBUTOS ADEUDADOS por la suma ….U$S 6.486,88 y por la suma de …$ 10.128,14 en concepto de percepción de IVA ADICIONAL y de IMPUESTO A LAS GANANCIAS (…)"*** (fs. 79/80).

VI.- Que de lo expuesto, se desprende que el auto de apertura del sumario del 7/12/2012, 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), por no incluir entre sus antecedentes la determinación, clasificación y valoración de la mercadería involucrada en el DIT fiscalizado, ni la liquidación de los tributos y multa que a consideración de la autoridad de aplicación en la materia correspondería que la firma imputada abonara; recaudos que, fueron incorporados con posterioridad a haber sido dictado dicho acto.

En este contexto, cabe señalar que, la liquidación de los tributos presuntamente adeudados, así como la liquidación de la multa, fue incorporada el 5/05/2017, es decir, una vez dictado el auto de apertura de sumario, del 7/12/2012, y una vez operada la prescripción de la acción del Fisco Nacional, el

31/12/2012; todo lo cual impide considerar la posibilidad de tener por subsanadas las deficiencias apuntadas, con lo actuado con posterioridad al suceso examinado.

VII.- Que, en este contexto, cabe señalar que, la falta de la liquidación tributaria, 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.

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 a la Destinación de Importación “06073IT14001563M”, y teniendo en cuenta que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1/2008, se concluye que la prescripción efectivamente operó el 31/12/2012, por lo que a la fecha del dictado de la resolución DE PRLA n° 9507/2017, 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. 75 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 hacer lugar al recurso de la actora y revocar el pronunciamiento del TFN. Asimismo, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura del sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco

para imponer penas y perseguir el cobro de tributos contra Comau Argentina con relación al DIT 06073IT14001563 M.

IX.- Que lo dicho basta para la solución del caso, resultando inoficioso expedirse en punto a las restantes cuestiones propuestas por el recurrente. En este sentido, recuérdese que quienes suscriben no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, en *Fallos*, 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970; entre otros).

X.- Que las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional, por no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general de la derrota rector en la materia (conf. artículos 279 y 68, primera parte, del CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación de la actora y revocar el pronunciamiento del TFN de fecha 31/10/2023; 2°) declarar la nulidad del auto de apertura del sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos contra Comau Argentina SA relativos al DIT 06073IT14001563M, y 3º) imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional (conf. artículos 279 y 68, primera parte, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 13/09/2024
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

#38859162#426645602#20240912152653856