Buenos Aires, 11 de agosto de 2023.-

VISTOS estos autos 25.379/2022 caratulados “Aceitera General Deheza SA (TF 25.184-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Por resolución AD ROSA 248/2008, el administrador de la Aduana de Rosario condenó a Aceitera General Deheza SA, solidariamente con su despachante de aduana, el señor Gustavo Miguel Ángel, al pago de una multa de $1.140.000 por considerarla incursa en la infracción tipificada en el artículo 954, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero, con relación al permiso de embarque “00 052 EC01 001668 H”, intimándola a su pago en los términos del artículo 924 del Código Aduanero y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1122 y siguientes, también del Código Aduanero (conf. esp. fs. 10/21 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Disconforme con lo resuelto, Aceitera General Deheza SA interpuso, en los términos del artículo 1132 del Código Aduanero, recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (ver fs. 2/9 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En sustancial síntesis, la exportadora sostuvo:

-haber efectuado una única exportación para consumo con el embarque de la mercadería correspondiente a través del buque “Chem Adriatic”, siendo documentada mediante el permiso de embarque “00 052 EC01 001668 H”, registrado el 13/4/2000, en el que se informaron 3000 toneladas métricas de aceite de girasol en bruto; cantidad efectivamente embarcada, con la debida imputación a su permiso de embarque, según constaba en el cumplido de la solicitud de destinación, el conocimiento de embarque emitido en representación del capitán del navío en cuestión y la relación de la carga presentada por el agente de transporte aduanero;

-que en las actuaciones labradas no obraba constancia alguna que permitiera afirmar que hubiera embarcado una cantidad de mercadería mayor a la declarada en el permiso de embarque involucrado en autos;

-que la factura “9998-00005453” mal podía llevar a inferir que hubiera embarcado mayor cantidad de mercadería de la declarada,

refiriendo expresamente que comprendía la correspondiente a su permiso de embarque, así como al documentado por Molinos Río de la Plata SA;

-que, en todo caso, el documento que contendría algún error en cuanto a la cantidad de mercadería involucrada en el permiso de embarque que registrara, sería la factura antes aludida;

-que la factura comercial no constituía una declaración ante el servicio aduanero;

-que conforme lo habría probado en el marco de las actuaciones administrativas seguidas en su contra, durante el traslado de la mercadería al país de destino, adquirió las 3000 toneladas métricas de aceite de girasol en bruto que embarcara Molinos Río de la Plata SA, para posteriormente venderlas a Groupe Industriel de Corps GR, conjuntamente con igual cantidad que oportunamente embarcara por su cuenta al mismo navío; y

-que la alegada diferencia de precio unitario de venta referida por el servicio aduanero, carecía de sustento.

II.- Por resolución del 28/4/2022, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, por voto mayoritario conformado por la doctora Sarquis y el doctor Segura, declaró la nulidad del auto de instrucción del sumario seguido contra Aceitera General Deheza SA en el marco de las actuaciones AFIP 12554-262-2006, con costas a cargo del Fisco Nacional.

Para así decidir, los nombrados vocales, tras reseñar los antecedentes del caso, aún cuando advirtieron que Aceitera General Deheza SA no planteó la defensa de prescripción, así como tampoco el cercenamiento de su derecho de defensa, consideraron que el auto de apertura del sumario no dio cumplimiento al artículo 1094 del Código Aduanero, cuyo seguimiento resultaba necesario a los efectos de considerarlo como un acto válido y que surtiera los efectos que la legislación le atribuye (entre éstos, en lo que hace a la suspensión e interrupción del curso de la prescripción, según se tratase de la percepción de tributos o bien de la imposición de multas).

Al respecto, resaltaron que, conforme lo normado por el artículo 1094 del Código Aduanero, el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, que en autos databa del 29/9/2003, se encontraba obligado a determinar, clasificar y valorar la mercadería, así como a liquidar

los tributos que correspondieran y disponer las eventuales medidas precautorias que correspondieran; lo que, en la especie, fue materializado recién el 18/2/2008.

Apuntaron que la obligatoriedad de valorar y clasificar la mercadería, así como efectuar la liquidación tributaria, fue requerida por el legislador al disponer que el administrador “determinará” y “dispondrá”, términos que no podían ser interpretados sino como un imperativo para el servicio aduanero al tiempo de formular el auto de apertura de sumario.

Explicaron que las deficiencias apuntadas, determinaban que fuera declarado como un acto nulo de nulidad absoluta, careciendo -por tanto- de aptitud para interrumpir el curso de la prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer penas, así como para suspender el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de tributos.

Agregaron que el simple acto de apertura de sumario no podía ser integrado con posterioridad a su dictado antes de cumplirse el curso del término de prescripción; sumado a que la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de apertura de sumario atento a que la misma fue dispuesta una vez operada la prescripción de la acción del Fisco Nacional.

Al fin de otorgar mayor fundamento al decisorio, hicieron alusión a distintos precedentes tanto del propio Tribunal Fiscal de la Nación como de esta Cámara en sentido coincidente con el criterio seguido.

Resta señalar que el doctor Licht, en su voto, propuso al acuerdo declarar prescripta la acción del Fisco Nacional para aplicar sanciones con relación al permiso de embarque “00 052 EC01 001668 H” a Aceitera General Deheza SA, con costas por su orden, a cuyos efectos consideró que el auto de apertura de sumario no tuvo aptitud interruptiva y/o suspensiva de dicho curso, por no haber sido notificado al tiempo en que fuera dictado, extremo -en su entendimiento- constitutivo de su validez como acto.

III.- Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional apeló, expresando agravios en ese mismo acto.

Se quejó de que se dispusiera la nulidad del auto de apertura de sumario sin el necesario agravio esbozado por la recurrente en

tal sentido; habiendo -por tanto- el Tribunal Fiscal de la Nación decidido sobre una cuestión que no fuera sometida a su conocimiento.

Al respecto, destacó que el tribunal administrativo con facultades jurisdiccionales decisor puso de manifiesto que la exportadora no planteó la prescripción de la acción ni que se hubiera visto cercenado su derecho de defensa.

Advirtió que lo decidido importaba un pronunciamiento *ultra petita*, que debía ser revocado.

Precisó que el principio *iura novit curia* no habilitaba al decisor a resolver respecto de pretensiones no traídas a su conocimiento por las partes involucradas, sino aplicar el derecho que corresponda respecto de tales tópicos.

Reiteró que la exportadora jamás se refirió a la nulidad del auto de apertura de sumario, así como tampoco a la prescripción de la acción involucrada en autos.

Recordó el alcance del principio de congruencia, que, en su entendimiento, se venía menoscabado con la decisión adoptada.

Citó doctrina y jurisprudencia que, en su pensamiento, avalaba su postura.

Concluyó que lo resuelto, apartándose del principio de congruencia, revelaba una palmaria afectación a su derecho de defensa.

Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, sostuvo que, contrariamente a lo decidido, carecía de asidero pretender que el auto de apertura de instrucción sumarial contuviera todos y cada uno de los elementos estipulados por la normativa vigente, máxime cuando la liquidación tributaria, así como los demás elementos con los que necesitaba contar al efecto de ejercer adecuadamente su derecho de defensa la exportadora, se encontraban agregados a las actuaciones administrativas previo a que fuera corrida la pertinente vista.

Afirmó que lo decidido importaba un excesivo rigorismo formal.

Postuló que el auto de apertura de sumario que no contuviera la liquidación de tributos ni la verificación de la mercadería pero que ordenara adoptar tales medidas, tenía la aptitud de interrumpir y/o suspender el curso de la prescripción.

Explicó que el artículo 1094 del Código Aduanero no especificaba cómo ni cuándo debían ser agregados los elementos que lo componen el auto de apertura de sumario, así como tampoco prevé su nulidad en caso de no contar con todos los elementos allí descriptos.

Recalcó que el solo dictado del auto de apertura de sumario resultaba suficiente para la suspensión del plazo de prescripción, sin necesidad de ser puesto en conocimiento del sumariado (conf. artículos 805 y 937, ambos del Código Aduanero).

Apuntó que lo normado por los artículos 1094, 1101 y 1103, todos del Código Aduanero, teniendo a su vez presente su exposición de motivos, daba cuenta que no resultaba exigible la concreción de los actos previstos en el primero de los artículos referidos en el mismo auto de instrucción de sumario, sino que constituye una guía para su curso.

Luego, en lo que respecta a la supuesta violación del derecho de defensa de la exportadora, hizo referencias análogas a las oportunamente expuestas en lo que respecta a la nulidad del auto de apertura de sumario y el apartamiento del principio de congruencia por parte del Tribunal Fiscal de la Nación.

En este aspecto, recordó que las nulidades procedimentales resultaban inadmisibles cuando no se indicaran las defensas de las que el particular se vio privado, no resultando procedente la declaración de nulidad por la nulidad misma.

Luego, para el hipotético caso en que fueran desestimadas las consideraciones hasta aquí resumidas, el Fisco Nacional puso de manifiesto que, de conformidad con lo normado por el artículo 1051 del Código Aduanero, el auto de apertura de sumario habría sido consentido por la exportadora, quien jamás alegó nulidad alguna, ni demostró un perjuicio concreto a su derecho de defensa.

A continuación, refirió que el auto de apertura de sumario constituía un acto administrativo y, como tal, le resultaban aplicables las previsiones de la ley 19.549; entre éstas la relativa a la presunción de legitimidad, contenida en su artículo 12, así como lo concerniente a la suspensión de sus efectos, conforme lo previsto en su artículo 19.

Por lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se revocara el pronunciamiento apelado y, consecuentemente, se ordenara la continuación de la causa, con costas a cargo de su contraria.

Dicha presentación no mereció réplica de la exportadora.

III.- A pedido de parte, por resolución del 20/9/2022, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto aquí importa, reguló los honorarios correspondientes al profesional interviniente en defensa de Aceitera General Deheza SA; siendo apelados únicamente por considerarlos bajos, recurso que fue contestado por la AFIP - DGA (conf. A -esp. fs. 8/10- y B -esp. fs. 8/12 y 14/16-).

IV.- Precisados los antecedentes del caso, cuadra señalar que razones de orden lógico-jurídico determinan que, en primer término, la Sala se expida en torno al agravio relativo al dictado de un pronunciamiento *ultra petita* por parte de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación.

Al respecto, recuérdese que la sentencia es el acto por medio del cual se decide la controversia sometida a conocimiento del magistrado. Es, en definitiva, la conclusión de un razonamiento y, como tal, las premisas y el esquema lógico de la resolución, constituyen la motivación del pronunciamiento (conf. esta Sala, en autos 40.523/2013 *“Frias, Juan Fabio y otros c/EN - Mº Justicia - SPF s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”*, resol. del 25/10/2016 y sus citas).

En esa tarea, el principio de congruencia impone a quien decide pronunciarse respetando los límites que resultan de las pretensiones deducidas en el juicio (conf. artículos 163, inciso 6º, y 277, ambos del CPCCN); encontrándose vedado de apartarse de la relación procesal, pues la alteración unilateral de los términos de la *litis* genera agravio concreto al derecho de defensa, ya que son las partes, exclusivamente, quienes determinan el *thema decidendum*, debiendo -por tanto- el pronunciamiento acotarse tan sólo a lo que ha sido pedido y debatido por aquéllas. De allí que incurra en incongruencia quien, al fallar, se aparte de las cuestiones incluidas en la pretensión de la parte actora y en la oposición de la parte demandada.

Ciertamente, la decisión debe ser emitida con arreglo a las pretensiones deducidas en juicio, es decir, debe haber conformidad entre lo requerido y lo sentenciado, en cuanto a las personas, el objeto y la causa, porque el juez no puede apartarse de los términos en que ha quedado planteada la *litis* en la relación procesal (conf. -en igual sentido- esta Sala -con una anterior integración- en autos: "*Iturrieta, Carlos Adolfo y otros c/EN - Mº JS y DDH - PNA s/personal militar y civil de las FFAA y de Seg*.", resol. del 29/4/2008 y sus citas).

Cabe precisar que, aún matizado por las previsiones del artículo 1143 del Código Aduanero, tal recaudo ha de ser igualmente seguido por los vocales del Tribunal Fiscal de Nación atento a la misión encomendada a dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, a los derechos involucrados y a las implicancias que, tal como se acaba de señalar, trae aparejado el apartamiento de la relación procesal en los términos en que es trabada entre las partes.

V.- Por aplicación de estos lineamientos al caso, se advierte que, en la especie, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación se expidió respecto de la validez del auto de apertura de sumario, disponiendo su nulidad por incumplimiento de los recaudos establecidos al efecto en el artículo 1094 del Código Aduanero, sin haber constituido ello un tópico en función del cual la exportadora pretendiera que se revocara el acto aduanero y, por consiguiente, respecto del cual el Fisco Nacional articulara su defensa.

En este sentido, tal como fuera previamente referenciado, cabe destacar que la doctora Sarquis y el doctor Segura, quienes conformaron la posición mayoritaria de la decisión adoptada por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, aun cuando resaltaron que la actora no había planteado la prescripción de la acción del Fisco Nacional ni había hecho alusión al cercenamiento de su derecho de defensa, declararon la nulidad del auto de apertura de sumario por incumplimiento de los estándares previstos al efecto en el artículo 1094 del Código Aduanero.

Al respecto, en consonancia con lo argumentado por el Fisco Nacional, cabe señalar que, sin perjuicio de que el Tribunal Fiscal de la Nación tenga amplias facultades para establecer la verdad de los hechos

y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes (conf. artículo 1143 del Código Aduanero), dicha atribución no permite sustituir el ámbito dejado al impulso de parte, ni le permite abandonar la regla que obliga a fallar dentro de los límites que impone la demanda y las pretensiones de las partes.

Por tal motivo se concluye que, en el caso, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación se expidió respecto de una cuestión que no fue traída a su conocimiento por las partes involucradas en autos, afectando así el principio procesal de congruencia que necesariamente corresponde preservar y, por consiguiente, el derecho de defensa del Fisco Nacional.

VI.- A todo evento, y al margen de las amplias facultades con las que -según se viene destacando y conforme lo expresamente normado por el artículo 1143 del Código Aduanero- cuenta el Tribunal Fiscal de la Nación, según lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos CAF30.796/2016 *"Codorniu Argentina SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, sent. del 26/12/2017, tales atribuciones no pueden ser empleadas para introducir pretensiones que los litigantes no hayan efectuado, ya que reconocer y acordar a una de las partes derechos no debatidos resulta, como principio, incompatible con el artículo 18 de la Constitución Nacional (*Fallos*: 237:328; 239:442; 267:419; 284:47); supuesto que, tal como se explicara en los Considerandos que anteceden, se verificó en la especie al declarar la nulidad del auto de apertura del sumario instruido contra de Aceitera General Deheza SA, sin que dicha parte cuestionara la validez de dicho acto ni esbozara defensa alguna en tal sentido.

VII.- Lo expuesto basta para dejar sin efecto la decisión apelada y ordenar el reenvío de la causa al Tribunal Fiscal de la Nación para que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las cuestiones propuestas por la exportadora con base en la cuales impugnó la resolución AD ROSA 248/2008.

VIII.- Dado el modo en que se resuelve y atento a las particularidades del caso, que se desprenden de lo hasta aquí expuesto, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por

ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, relativas a la incidencia decidida, sean distribuidas por su orden (conf. artículos 68, segunda parte, 69 y 279, todos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero, según la modificación dispuesta por la ley 27.430).

IX.- En atención a lo previamente decidido, no corresponde pronunciarse respecto del recurso intentado contra la regulación de honorarios practicada por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación mediante la resolución del 20/9/2022.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) hacer lugar al recurso interpuesto por la AFIP - DGA, dejar sin efecto la resolución dictada el 28/4/2022 por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, disponer el reenvío de la causa a la instancia anterior para que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las cuestiones propuestas por la exportadora con base en las cuales impugnó la resolución AD ROSA 248/2008;

2°) distribuir por su orden las costas relativas a la incidencia decidida vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial; y

3°) no pronunciarse respecto de la apelación deducidas contra la regulación de honorarios practicada por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación (Considerando IX).

Se deja constancia que el doctor José Luis Lopez Castiñeira no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 11/08/2023
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37900935#378472307#20230811082024049

Fecha de firma: 11/08/2023
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37900935#378472307#20230811082024049