6421/2024 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”

En Buenos Aires, a los 19 días del mes de septiembre del año 2024, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación: 1. declaró la nulidad del auto de apertura del sumario, 2. declaró “prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos […] al DIT nº 01 001 IT15 000974E”, y 3. impuso las costas a la parte demandada.

Para así decidir sostuvo diversos argumentos:

i. “[E]l auto de apertura […] no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaría, ni liquidó los presuntos tributos a abonar. Todo ello fue diferido en el tiempo a lo que resultase de lo actuado por la división de comprobación de destino y la división verificación ramo […] la liquidación se practicó con posterioridad al acto de apertura sumarial”.

ii. “En ese marco, es evidente que el accionar de la autoridad aduanera ha sido contrario a lo establecido en el artículo 1094 del Código Aduanero, el cual impone la obligación de determinar, clasificar, valorar la mercadería y liquidar los tributos en el mismo acto de apertura del sumario”.

iii. “La normativa es clara al respecto, ya que el legislador expresamente estableció que el administrador ‘determinará’ y ‘dispondrá’, lo que indica que los referidos elementos deben ser cumplidos de manera obligatoria por parte del servicio aduanero”.

iv. “[E]l acto de apertura del sumario es nulo de nulidad absoluta (artículos 14 y 17 de la LNPA) por carecer de los elementos requeridos por el artículo 1094 del Código Aduanero”.

II. La Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas (AFIP-DGA) apeló y expresó agravios que fueron replicados.

Las críticas pueden ser sintetizadas del siguiente modo:

i. “[C]uando se dicta la instrucción del sumario antes de los cincos años del plazo prescriptivo, la declaración de prescripción —bajo cualquier pretexto— merece ser reanalizada, con el fin primario de evitar que el juzgador se convierta en legislador”.

ii. “[C]arece de asidero pretender que la instrucción de sumario reúna todos y cada uno de los elementos estipulados por la norma, por una simple cuestión de sentido común”.

iii. “Sostener la obligatoriedad de llevar adelante sin distingo cada uno de los incisos no encuentra refugio lógico jurídico alguno. De ahí que se insistir con la imperiosa necesidad de no ‘automatizar’ la aplicación del artículo”.

iv. “La conjugación de la realidad planteada con la norma […] demuestra, a todas luces, la falta de coherencia sistémica de lo esbozado” por el Tribunal Fiscal.

v. “El auto cuya nulidad se combate es la consecuencia natural de sus antecedentes. En efecto, en autos se cumplió con la determinación de los tributos y la liquidación de la multa”.

vi. “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, el valor en aduana y los tributos aplicables”.

vii. “[E]l plazo de prescripción […] 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”.

viii. “Para que el acto sea válido no requiere cumplir inexorablemente con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del Código Aduanero, si existe una descripción clara de los hechos que se le imputan a la contraria […] el acto es válido y producirá sus efectos suspensivos e interruptivos”.

ix. “En resumidas cuentas, estamos […] ante un excesivo rigorismo formal, demostrado por la interpretación exegeta de una norma cuya aplicación literal implicaría dispendio jurisdiccional y toma de medidas inconducentes”.

x. “[H]asta la efectiva declaración de nulidad, la apertura sumarial generó los efectos que la ley le asigna en relación a la acción del fisco para percibir tributos e imponer penas: suspendió e interrumpió respectivamente el curso de la prescripción”.

III. La cuestión capital consiste en determinar si el auto de apertura del sumario resultó hábil, o no, para suspender o interrumpir el curso de la prescripción de la acción de la AFIP-DGA para requerir el pago de tributos, de conformidad con los requisitos previstos en el artículo 1094 del Código Aduanero.

Dicho artículo establece que “[e]n la resolución que dispusiere la apertura del sumario, 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 objetos 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".

IV. Esta sala ha puesto de resalto que, tal como se señala en la exposición de motivos del Código Aduanero, la determinación de los hechos que se reputan constitutivos de la infracción resultan de vital importancia, pues no solamente la persona imputada podrá tener cabal conocimiento de las conductas investigadas —lo que incide en un mayor amparo de su derecho de defensa (ver sección 14, título 2, capítulo 3 de la Exposición de Motivos)—, sino que, además, implica la primera intervención del administrador aduanero, quien frente a la posibilidad de desestimar la denuncia u ordenar ampliar la investigación, resuelve disponer la apertura del sumario por entender que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento (causas "*Henkel Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Nestlé Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*AIT SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", "*Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 14 de octubre de 2021 y del 2 de junio, 23 de agosto, 22 de septiembre y 3 de noviembre de 2022, respectivamente).

Si se repara, entonces, en la finalidad del auto de apertura, aparece en juego con mayor fuerza de convicción la necesidad de que éste exhiba de la manera más clara y precisa posible los hechos que se reputan constitutivos de la infracción que se pretende investigar (esta sala, causas "*Henkel*", "*Nestlé*", "*Ait SA*", "*Aseguradora de Cauciones SA*" y "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA*", citadas).

V. Para que el auto de apertura del sumario tenga, pues, la aptitud de interrumpir el computo de la prescripción, debe comportar un acto válido y para ello es necesario que reúna los requisitos formales y materiales contemplados en el Código Aduanero (esta sala, causas “*Henkel*”, “*Nestlé*”, “*Ait SA*”, “*Aseguradora de Cauciones SA*” y “*Aseguradora de Créditos y Garantías SA*”, citadas).

VI. Con apoyo en esas consideraciones, puede afirmarse que el acto de apertura del sumario, del 21 de marzo de 2007, en tanto el jefe del departamento procedimientos legales aduaneros expresó: “Visto la denuncia efectuada […] por lo que se da cuenta que la firma ‘Curtiembre Becas SA’ […] no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante el despacho de importación temporal nº 01 001 IT15 000974-E […] lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, dispónese la instrucción de sumario” (fs. 9), no reúne, ni siquiera mínimamente, los requisitos contemplados en el artículo 1094 del Código Aduanero.

VII. La infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, fundada en la violación al régimen de importación temporaria, puede configurarse por diversas causas (falta de regularización de la mercadería ingresada temporariamente, o regularización fuera de término, o someter la mercadería a una finalidad distinta a la que fue denunciada, entre otros supuestos).

Con esa mirada, se advierte que al momento del dictado del auto de apertura del sumario no se encontraban determinados con claridad los hechos constitutivos de la infracción imputada (esta sala, causas “*Ferrero Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de*

organismo externo", "Kimberly Clark Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" y *"Pellital SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamientos del 12 de marzo, 4 de junio y 13 de agosto de 2019, y "*Nestlé*", "*Aseguradora de Cauciones SA*" y "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA*", citadas).

VIII. Dadas las razones apuntadas, el auto de apertura del sumario carece de la aptitud para suspender la prescripción de las acciones con que cuenta la AFIP-DGA para percibir tributos.

IX. Debe, pues, desestimarse los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmarse el pronunciamiento apelado, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 1163 del Código Aduanero).

En mérito de las razones expuestas propongo al acuerdo: desestimar los agravios ofrecidos por la parte demandada y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas.

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a II del voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio.

II. Me permito disentir, empero, con la solución propuesta en torno a la validez del auto de apertura de sumario. Ello es así, en tanto:

A) La Sección XIV, Capítulo III del Código Aduanero (CA) regla el procedimiento infraccional — al que corresponde estar, desde que no ha sido motivo de objeción—.

i) El art. 1090 del referido CA, da cuenta de los actos procesales a cumplir, por el Administrador, al recibir las actuaciones administrativas.

Por su parte, el art. 1091 detalla el objeto del sumario; así como los pasos a seguir una vez abierto: i) comprobar la existencia de una infracción aduanera; ii) determinar los responsables; iii) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal, con graduación de las penas aplicables; y iv) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder.

Esto es, el Administrador que recibió la denuncia y consideró ajustada la apertura del sumario contencioso, presume que existen elementos suficientes para aperturar la causa. Atento lo cual, cumplidas las medidas dispuestas en el art. 1094 del CA, correrá vista de lo actuado al presunto responsable para que presente sus defensas (art. 1101 del CA).

ii) Del juego de los arts. 1094 y 1101 del CA resulta que, con carácter previo a correr vista de lo actuado, el agente aduanero determina los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción, así como el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, y liquidación del tributo.

B) De cara, entonces, a dicho plexo normativo se impone revisar lo actuado ante la Aduana.

i) La actuación 608514-71-2004 se originó con el Acta Denuncia 1882/04 (fs. 1 de las actuaciones reservadas).

Se formuló, por infracción al art. 970 del CA con relación al “DIT 01001IT15000974-E” con vencimiento “19-05-2002”.

A fs. 7 obra el sobre contenedor del DIT involucrado con su documentación complementaria.

ii) El **21/03/07** el Jefe de Procedimientos Legales dispuso la apertura del sumario en los términos del art. 1090[1], inc. c) del CA (fs. 9).

Lo hizo, en función de que la firma "'Curtiembre Becas SA' […] no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante el despacho de importación temporal nº 01 001 IT15 000974-E […] lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, dispónese la instrucción de sumario".

Asimismo, previo a todo trámite, ordenó la remisión de las actuaciones a la División de Comprobación y de Verificación, a los fines de informar el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que graven su importación.

iii) Atento todo lo cual, se informó: valor en aduana, D.I, tasa de estadística, derecho adicional, IVA, IVA adicional e IG, dejándose constancia de que la mercadería no era de importación prohibida por el régimen general (fs. 11).

Asimismo, se practicó la liquidación de los tributos y de la multa (fs. 15).

iv) En punto a la garantía, se agregó la constancia de la consulta con constancia de su estado: afectada, fecha, importe afectado a la DIT en trato; nombre y código del garante (la aseguradora aquí actora) (fs. 16).

v) El **22/06/09 y de todo ello la Aduana, corrió vista a la firma así como a su aseguradora "Aseg. De Créditos y Garantías SA"** para que en 10 días comparezca, presente defensas y ofrezca pruebas (fs. 17).

[1] Art. 1090: "Recibidas las actuaciones, el administrador: a) ordenará ampliar la investigación en aquellos aspectos que considerare necesarios; b) desestimará la denuncia cuando no fuere verosímil, careciere de seriedad o bien cuando los hechos investigados no configuraren una infracción aduanera; o c) dispondrá la apertura del sumario".

vi) Finalmente, por **res. DE PRLA 618/12** del 1/3/12 se intimó a la aseguradora al pago de los tributos adeudados, en su calidad de garante (fs. 59/62).

C) En tales condiciones, corresponde **admitir los agravios del Fisco y revocar el pronunciamiento recurrido**. Es que:

a) A diferencia de lo decidido por el TFN, el auto de apertura del sumario contiene una descripción suficiente de la conducta imputada a la importadora, ordenando además, el cumplimiento de pases internos para que se valore la mercadería en Aduana y se practique la liquidación de los tributos adeudados. Todo lo cual así se hizo, previo a concederse la Vista.

De tal modo, no se observa incumplimiento alguno respecto de los requisitos impuestos por el art. 1094 del CA (conf. ya lo sostuvo esta Sala, por mayoría: *“ABB SA”*, del 2/9/17; *“Heil Trailer Internacional SA”*, del 9/5/19; *“Kimberly Clark Argentina SA”*, del 4/6/19; *“Nestlé Argentina SA”*, del 2/6/22; *“Aseguradores de Cauciones SA”*, del 22/9/22; *“Manufactura de Fibras Sintéticas SA"*, del 22/9/22; y *“Aseguradora de Caución SA”*, del 5/5/23).

b) Más allá de que esta causal de nulidad, no fue opuesta por la importadora ni por su aseguradora, en la oportunidad dispuesta por el art. 1104 del CA (fs. 28/35); varias razones robustecen lo anterior:

(i) Conforme al art. 1103 del CA, la Vista contemplada en el art. 1101 tiene también los efectos de notificación de la liquidación de los tributos a que alude el inc. d) del art. 1094 del CA.

(ii) A fin de determinar la aptitud del acto de apertura de sumario, para interferir el curso de la prescripción en trato (para percibir tributos), como aquí se discute, es indispensable traer a primer plano el objeto y fin de las nulidades procesales. Las que,

como bien lo indica el Fisco recurrente, deben ponderarse con criterio restrictivo.

Objeto y fin, que consiste en el resguardo constitucional de la defensa en juicio, por lo que, en cada situación debe acreditarse el perjuicio (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1404; 339:480; 342:624; esta Sala, "*Cooperativa de Trabajo AEI 'Colonia Barraquero*", del 3/2/12, *"Banco de Valores SA y otros c/ CNV"*, del 28/8/2018, *"Kimberly Clark Argentina SA"*, del 4/6/19, *"Pernord Ricard Argentina SRL (TF 32644-A)"*, citada, "*Vidriería Argentina SA"*, del 17/10/23; Sala III "*Garriga Marcelo"*, del 27/2/18 y *"Aseguradora de Créditos y Garantías"*, del 26/6/23; Sala IV *"Garnero, Víctor Hugo"*, del 30/7/09, entre muchos otros).

Lo cual, -y como también lo viene señalando esta Sala-, aplicado al procedimiento administrativo, llevó a la CSJN a sostener que cuando la supuesta restricción de la defensa en juicio ocurre, en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos: 205:549; 212:456; 218:535; 247:52; 267:134; 273:134; 305:831; 331:2769; esta Sala "*Catardo Emmanuel"*, del 4/7/19, *"Moncho Vicente"*, citada, entre otras; y Sala III, *"Aseguradora de Créditos y Garantías"*, citada).

Por ello, y en principio, no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad, si de ella no resulta una afectación sustancial al derecho de defensa del interesado (esta Sala, causas "*Catardo Emmanuel"*, *"Aseguradores de Cauciones SA"* y *"Manufactura de Fibras"*, citadas, entre muchas otras).

(iii) En el caso, la aseguradora tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir pruebas. Como se vio, lo hizo tanto ante el servicio aduanero, como luego ante el TFN.

Por lo que, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (CSJ, Fallos: 320:1611; 325:1649; 322:507, entre otros; en el mismo sentido esta sala *“Catardo, Emmanuel”*, *“Moncho, Vicente Rafael”*, y *“Aseguradora de Caución”*, citadas, entre otros).

III. De todo ello resulta que, el acto de apertura del sumario —del 21/3/07— tuvo aptitud suficiente para suspender el plazo de prescripción que se encontraba en curso (conf. art. 805, inc. a), del CA). A lo que suma, la notificación de la liquidación del cargo del 13/10/09 (fs. 22 de las actuaciones adm.), que interrumpió el plazo (conf. art. 806, inc. a) del CA).

Asimismo, y toda vez que el TFN no se ha expedido en relación a las demás cuestiones planteadas, se impone disponer la devolución de la causa a dicho tribunal de origen, a efectos de que dicte nuevo pronunciamiento, que los trate y decida.

IV. Las costas de ambas instancias deben ser soportadas en el orden causado en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, y 279 del CPCCN).

V. En mérito de las razones expuestas, propongo al Acuerdo: (a) acoger los agravios ofrecidos por el Fisco Nacional y revocar la sentencia apelada; (b) remitir la causa al Tribunal Fiscal con arreglo al punto III; y (c) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado. **ASÍ VOTO.**

Fecha de firma: 19/09/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38879073#419071875#20240919074644660

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribuna, por mayoría, **RESUELVE**: 1. Admitir los agravios ofrecidos por la parte demandada y revocar el pronunciamiento apelado, 2. Remitir la causa al Tribunal Fiscal de la Nación con arreglo al punto III, y 3. Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fecha de firma: 19/09/2024
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38879073#419071875#20240919074644660