En Buenos Aires, a los 28 días del mes de noviembre 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 “Niza 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 imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al artículo 970 del Código Aduanero”, y 3. impuso las costas a la parte demandada.

Para así decidir sostuvo diversos argumentos:

i. “El auto de instrucción de sumario […] no cumple 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 a dicho acto”.

ii. “[S]egún las constancias cronológicas del expediente administrativo, la clasificación y la valoración de la mercadería fue realizada entre el 13 de abril de 2012 y el 17 de abril de 2012 […] y a su turno, la liquidación de los tributos se practicó entre el 17 de abril de 2012 y el 19 de septiembre de 2012 […] todo ello con posterioridad a la instrucción del sumario”.

iii. “La importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del Código Aduanero radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares”.

iv. “En virtud de lo manifestado, al ser nulo el acto de apertura de sumario de fecha 6 de diciembre de 2007, carece de aptitud para suspender y/o interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos”.

v. “[S]iendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 4 de marzo de 2002 […] conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años para imponer penas […] como para perseguir el cobro de tributos […] y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 1 de enero de 2003 […] y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31 de diciembre de 2007, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario”.

vi. “A mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto [de apertura del sumario] atento a que ella se dispuso en fecha 19 de septiembre de 2012 […] una vez operada ampliamente la prescripción”.

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

i. “[E]stamos […] ante un excesivo rigorismo formal, demostrado por la interpretación exégeta de una norma cuya aplicación literal implicaría dispendio jurisdiccional y toma de medidas inconducentes”.

ii. “No caben dudas de que la apertura de sumario es un acto administrativo, alcanzado, en consecuencia, por la ley 19.549”.

iii. “[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: suspendió el curso de la prescripción”.

iv. “Ello dado que los actos emanados de la administración, se presumen legítimos”.

v. “[S]i se evalúa la cuestión bajo la lupa correcta, estaríamos ante un vicio de gravedad inferior. Ergo, siendo el vicio subsanable, la declaración de invalidez es constitutiva, o sea, produce efectos sólo para el futuro”.

vi. “[Q]uedan huérfanos […] los argumentos articulados en relación a la nulidad del acto por ser violatorio del artículo 1094 del Código Aduanero, el principio del debido proceso y el del derecho de defensa”.

vii. “La nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir no tiene existencia autónoma”.

viii. “[N]o [se] ha valorado acertadamente las pruebas aportadas, incurriendo, desde todo punto de vista, en arbitrariedad en la apreciación de los hechos y pruebas”.

ix. El Tribunal Fiscal “ha desconocido el principio de legalidad”.

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 6 de diciembre de 2007, en tanto el jefe del departamento procedimientos legales aduaneros expresó: “Visto la denuncia efectuada por la comisión causa nº 21.149, por la que se da cuenta que la firma Niza SA […] no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante el despacho de importación temporal nº 01 001 IT14 001251 […] 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.

X. Las costas de esta instancia deben correr a cargo de la parte demandada ya que resultó vencida (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 608514-1765-2005 se originó con el Acta Denuncia 22211/05 (fs. 1 de las actuaciones reservadas).

Se formuló, por la infracción “tipificada en los arts. 970/72 del CA correspondiente a la DIT 01001IT1412519 cuyo vencimiento operó el 04/03/02”.

A fs. 5 obra el sobre contenedor del DIT involucrado con su documentación complementaria.

ii) El **6/12/07** el Jefe de Procedimientos Legales dispuso la apertura del sumario en los términos del art. 1090[1], inc. c) del CA (fs. 7).

Lo hizo, en función de que la firma "'Niza SA (…) no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante el Despacho de Importación Temporal Nº 01 001 IT14 001251 P (vto: 04/03/02) lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero".

Asimismo, se ordenó la remisión de las actuaciones a los fines de informar el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que graven su importación (fs. 23).

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 sería permitida por el régimen general (fs. 24).

Asimismo, se practicó liquidación de los tributos y de la multa (fs. 25).

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. 27).

v) El **19/9/12 y de todo ello la Aduana, corrió vista a la firma actora así como a su aseguradora** para que en 10 días comparezca, presente defensas y ofrezca pruebas (fs. 28).

[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 8440/12** del 23/11/12 se condenó a NIZA SA al pago de una multa, intimándola junto a su aseguradora al pago de los tributos adeudados (fs. 53/55).

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 NIZA SA ni por su aseguradora, en la oportunidad dispuesta por el art. 1104 del CA (fs. 36/37); 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).

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 firma 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 6/12/07— tuvo aptitud suficiente para suspender e interrumpir el plazo de prescripción que se encontraba en curso (conf. arts. 805, inc. a), y 937 inc. a), del CA). A lo que suma, la notificación de la liquidación del cargo del 10/10/12 (fs. 34 de las actuaciones adm.),

que interrumpió el plazo para reclamar tributos (conf. art. 806, inc. a) del CA).

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.**

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto de la jueza Liliana María Heiland.

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

Regístrese, notifíquese y devuélvase.