25.886/2023

Carraro Argentina SA (TF 30838-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 9 de abril de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 23/09/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, confirmó la Resolución nro. 8683/11 (DE PRLA) en el trámite de la actuación SIGEA N° 12148-452-20204 y por consiguiente, la multa y los tributos impuestos a la firma Carraro S.A., por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Impuso las costas a la vencida.

Para así resolver, la Dra. Sarquis (voto al que luego adhirió el Dr. Segura) manifestó que, por aplicación del principio de economía procesal, se remitía al relato de los hechos y el derecho efectuado por el distinguido Vocal instructor, Dr. Licht. Sin embargo, indicó que discrepaba en los conceptos que sustentaban el voto relativo a la primera cuestión (prescripción de la acción del fisco para imponer multas y percibir tributos), ya que en virtud del criterio de la mayoría de esa Sala, la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas no se encontraba prescripta. Refirió que, así también lo indicaba la doctrina de fallo plenario dictado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (“Hughes Tools S.A.” de fecha 23/9/03) cuando se refería a que la falta de notificación del auto de apertura sumarial en nada impedía, eventualmente, al presunto infractor, poder ejercer su derecho de defensa, en la corrida de vista que, a tal efecto, contemplaba el art. 1101 del Código Aduanero.

Por otra parte, con respecto a la segunda cuestión (comisión de la infracción), puntualizó que, coincidía en los razonamientos que se desplegaban a partir del Considerando XI del voto del Vocal preopinante, en el cual analizaba el fondo de la causa y concluía en que no se había aportado prueba que demuestre la reexportación o regularización de la mercadería, al momento del vencimiento del plazo de permanencia, en los términos previstos por el artículo 970 del Código Aduanero.

En consecuencia, apuntó que, en el caso, adhería a la parte resolutiva del voto del Dr. Miguel Nathan Licht, por la cual se confirmaba la resolución, multa e impuestos apelados por la firma Carraro S.A., con costas a la vencida.

Cabe aquí, señalar que el Dr. Licht, en su voto, con relación al fondo de la cuestión, sostuvo que el artículo 970 del Código Aduanero, en su apartado 1 textualmente rezaba: *"El que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o del de exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser* inferior al 30% del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no *estuviere gravada"*.

En este sentido, ponderó que el cumplimiento de las obligaciones del régimen de importación temporal, en tanto significaba dicho régimen un beneficio –ingreso de mercadería extranjera en plaza– sin la obligación correlativa de abonar los tributos a su importación, se encontraba a cargo del importador temporal. La forma de acreditar el cabal y pleno cumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia del acogimiento al régimen de importación temporal era la presentación de los pertinentes documentos aduaneros (permisos de embarque, CTC, declaración jurada) que permitan la verificación de la reexportación en término de la mercadería.

En este contexto, argumentó que, la mercadería documentada mediante el despacho en cuestión fue consignada en la PA 7318.15.00 *"Los demás tornillos para metales – Los demás tornillos y pernos, incluso con sus tuercas y arandelas –Artículos roscados: TORNILLOS PERNOS, TUERCAS, TIRAFONDOS, ESCARPIAS ROSCADAS, REMACHES, PASADORES, CLAVIJAS, CHAVETAS, ARANDELAS (INCLUIDAS LAS ARANDELAS DE MUELLE (RESORTE) Y ARTICULOS SIMILARES, DE FUNDICIÓN, HIERRO O ACERO"*, por una cantidad de 1.400 unidades y oficializado el 22/04/2002.

Alegó que, la importadora había manifestado que, por el despacho de importación a consumo n° 03001IC81000208F, se habían nacionalizado 5 unidades y el resto de la mercadería había sido reexportado en su totalidad acompañando una declaración jurada de cancelación (v. fs. 31/32 de las act. adm.).

Al respecto, señaló que, sin perjuicio de ello, no surgía de la documentación acompañada los permisos de embarque que, supuestamente, reexportaban la mercadería en cuestión, como así tampoco el DI que mencionaba la actora.

En las condiciones consignadas, consideró que, no se encontraba controvertido en ningún aspecto el incumplimiento del régimen de importación temporaria, debido a que la apelante en oportunidad de presentarse en sede aduanera y ante esa instancia, no había aportado prueba que acredite la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el DIT nº 02001IT15000556B, al vencimiento del plazo de permanencia que operó el 13/04/2004.

II.- Que contra dicha decisión con fecha 10/11/2022 la actora interpuso recurso de apelación, expresando agravios en la misma fecha, los que fueron contestados por la contraria el 2/03/2023.

Se agravia la recurrente de que la sentencia impugnada no ha tenido en cuenta los vicios que reviste el auto de instrucción de apertura del sumario (fs. 14)

y de dudosa legitimidad, ante la falta de congruencia en la fecha de su dictado y con la fecha del acto posterior (fs. 15).

Indica que, tal como ha expresado en el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal, en la instrucción de apertura de sumario de fs. 14 figura que fue dictada el 31/12/2006 (plasmada mediante sello fechador de goma de endeble veracidad), debiendo a todas luces ser consecuente con la fecha de la Nota n° 8688/04 (DE PRTE) de fecha 25/10/2004 (fs.15).

Advierte que, a fs. 6 se encuentra el Acta de Denuncia n° 879/04 de la División Registro de Importación con fecha 14/09/2004. A fs. 15 se encuentra la Nota N° 8688/04 (DE PRTE) de fecha 25/10/2004 dirigida, en respuesta de la instrucción sumarial impartida a fs. 14, al Departamento de Procedimientos Legales aduaneros, manifestando expresamente allí dicha sección aduanera que: *"se eleva la presente a los fines de llevar su conocimiento que se ha presentado la cancelación de la destinación de importación temporal Nro 02 001 IT15 000556 B y teniendo en cuenta que la misma fue denunciada mediante Acta de Referencia, se solicita se deje sin efecto el sumario iniciado atento haber desaparecido el motivo que originó el mencionado sumario, debido al cruce efectuado de la documentación aportada. Firma Sr. Leonardo Di Giannantonio – Jefe Sección Procedimientos Técnicos DGA."*

Argumenta que, reproducido lo expuesto y lo foliado a fs. 6, 14, 15 de las actuaciones administrativas, es real y verdaderamente imposible que la fecha de instrucción de apertura de sumario de fs. 14 tenga fecha 31/12/2006, debiendo a todas luces ser consecuente con la fecha de la Nota n° 8688/04 (DE PRTE) del 25/10/2004, dado que justamente es la respuesta al Departamento de Procedimientos Legales aduanero, manifestando en la propia Nota *"AL DEPARTAMENTO PROCEDIMIENTOS LEGALES ADUANEROS:"*, que indefectiblemente instruyó el sumario y su pase a la Sección Procedimientos Técnicos para que se expida respecto de las Actuaciones a la fecha (denuncia e

instrucción de sumarios), implicando claramente que la fecha de dicha instrucción de sumario debe ser anterior al 25/10/2004, necesaria y evidentemente.

Por lo tanto, la fecha 31/12/2006, plasmada mediante sello fechador de goma de endeble veracidad en la instrucción de sumario a fs. 14, es necesariamente ilegítima y carece de total sustento legal a los efectos de la aplicación de la causal del art. 937 inc. a) C.A., como causal interruptiva de la prescripción.

En ese orden de ideas, pondera que, en caso que el auto de la instrucción de sumario hubiese tenido fecha anterior al 25/10/2004, el plazo quinquenal hubiese comenzado a correr a partir del 01/01/2005, y en consecuencia, a fecha 25/11/2011 estaría prescripta la Resolución apelada.

Considera que, resulta sorprendentemente llamativo y absurdo que la instrucción del sumario de fs. 14 tenga una fecha posterior al acto consecuente, Nota n° 8688/04 (DE PRTE), que contesta respecto del sumario, siendo incongruente la fecha del auto de apertura de 31/12/2006, de dudosa legitimidad con el acto siguiente de fecha 25/10/2004 (fs. 15).

En este sentido, entiende que, el acto de apertura carece de total legitimidad y nulidad absoluta, habida cuenta que para que tenga sentido y correlación ambos actos (entre fs. 14 y fs 15), lógicamente, el auto de apertura tuvo que ser dictado antes de la Nota n° 8688/04 (DE PRTE) fecha 25/10/2004.

Apunta que, encontrándose viciada por tanto la causa por todo lo dicho, siendo vulnerados los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordante con la profusa jurisprudencia que ha sentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derechos toda persona sometida a procedimientos penales –infraccionales- (CSJN, “Fallos”, 96:23, 99:284, 183:68, 295:591, entre otros).

Aduce que, por lo tanto: lo manifestado respecto al proceder del servicio aduanero con relación a la instrucción del sumario en trato, también resulta ser nula por aplicación supletoria de la Ley de Procedimientos Administrativos en sus arts. 7, 8, 12, 14 y 17, que deben preservarse y aplicarse en favor del administrado.

En tales condiciones, concluye que, siendo el dictado de la Resolución condenatoria DE PRLA n° 8683 de fecha 25/11/2011, y entendiendo que la potencial infracción de marras debió comenzar a contabilizarse a partir del 1° de Enero del año siguiente a la fecha en que se hubiera cometido la infracción, como así lo expresa el artículo 936 del C.A, siendo en los hechos el 01/01/2005, y teniendo en cuenta que la acción para imponer penas por este tipo de infracciones prescribe por el transcurso de cinco (5) años (Artículo 935 C.A.), dicha acción prescribió el 01/01/2010.

Añade que, la sentencia recurrida agravia a su parte por cuanto en la misma el Tribunal fiscal reconoce expresamente que *"la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas se encuentra prescripta"* (considerando X "in fine").

Alega que, tal como reconoce el TFN, la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas se encuentra prescripta. En conclusión, resulta arbitraria la sentencia al condenar a mi mandante al pago de la multa y de tributos ya prescripto.

Puntualiza que, dicha prescripción, además de los motivos desarrollados sobre la dudosa legitimidad del auto de apertura, y suponiendo que dicho acto de apertura sea considerado válido, de todos modos, la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas se encuentra prescripta, tal como lo expresa el propio Tribunal Fiscal en la sentencia aquí recurrida*: "cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12148-452-2004 surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada*

comenzó a correr a partir del 01/01/2005 y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del 31/12/2006 (Fs, 14) (…) y que recién se notificó de todo lo actuado el 10/01/2010 con la corrida de vista" (v. fs. 26 y 27 de las act. adms.).

En ese mismo sentido, menciona que la prescripción de la acción para imponer penas ha comenzado a computarse a partir del 1° de Enero del año siguiente a la fecha en que se hubiera cometido la supuesta infracción (conforme lo prevé el Art. 935 del CA), siendo en los hechos el 01/01/2015 debido al momento imponible de la DIT ocurrido el 13/04/2004. A su vez, el inc. a) del Art. 937 del C.A. prevé la interrupción del curso de la prescripción para imponer penas por el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario, la cual se ha efectuado con fecha 21/12/2006, y notificado el 08/01/2010. Del mismo modo, la prescripción para percibir los tributos ha comenzado a computarse a partir del 1° de Enero del año siguiente a la fecha en que se hubiera producido el hecho gravado, siendo en los hechos el 01/01/2015 debido al momento imponible de la DIT ocurrido el 13/04/2004. A su vez, el inc. a) del Art. 805 del C.A. prevé la suspensión del curso de la prescripción para percibir tributos por el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario, el cual se ha efectuado con fecha 21/12/2006, y notificado el 08/01/2010.

En dicho marco, expone que, en una conjugación armónica del art. 1017 del C.A. y el art 11 de la Ley Nacional de Procedimientos administrativos (Ley Nº 19549) -de aplicación supletoria-, el mero dictado del acto de apertura no es suficiente para producir los efectos de la interrupción y/o suspensión de la prescripción, siendo fundamental que el acto sea notificado al interesado para que adquiera "eficacia".

Destaca que, todo conduce a considerar que en el caso, el acto de apertura de sumario fue notificado el 08/01/2010. Es decir, dicho acto adquirió eficacia para su validez cinco (5) años después desde la presunta comisión de la infracción o

momento imponible para percibir los tributos. Por lo expuesto, entiende que, se puede concluir a simple vista que la prescripción para imponer penas como para percibir tributos, ha operado el 01/01/2010.

Por otra parte, se agravia porque el *a quo* la considera responsable de la infracción al art. 970 C.A.

Aduce que el Tribunal Fiscal no realiza ningún tipo de análisis, en cuanto el planteo de su parte respecto el estado ENTREGADA/LIBERADA de la póliza que garantizó los tributos del DIT por lo que deben tenerse por cumplidas sus obligaciones.

Destaca que, conforme surge de lo actuado la póliza fue ENTREGADA, por lo que no podría el servicio aduanero volverse contra sus propios actos y desconocer ese hecho que pudo haberse motivado por el pago del tributo. Agrega que, en su criterio, de ningún modo parece razonable que obre en los registros aduaneros una información como la expuesta sin que los tributos se hubieren cancelado.

Cita jurisprudencia.

Argumenta que, de confirmarse el decisorio en crisis, implicaría hacer lugar a una sentencia injusta respecto de su parte, en carácter de Importador en razón de las obligaciones asumidas en el Régimen de Importación Temporal en trato, implicando ratificar una infracción y por ende una multa y tributos totalmente injusta y no acorde a derecho.

Por último, pone de relieve que, aun cuando, no obstante los concluyentes argumentos y/o motivos expuestos, este Tribunal tuviera dudas respecto a la existencia de una infracción como la imputada en autos, cabe aplicar lo dispuesto en el artículo 898 del Código Aduanero que dispone: *“Salvo disposición especial en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado”.*

III.- Que, a título preliminar, debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

IV.- Que, la cuestión principal consiste en 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.

V.- 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).

VI.- Que, de las actuaciones administrativas 12148-452-2004, se desprende que:

(i) con fecha **14/09/2004** se labra Acta de Denuncia N° 879/04 contra Carraro Argentina S.A. por supuesta infracción al artículo 970 del Código Aduanero con relación al DIT "02001IT15000556B", cuyo vencimiento del término

para dar cumplimiento a las obligaciones resultantes del régimen de importación temporaria al que la firma se acogiera habrá operado el 13/04/2004 (fs. 1).

(ii) A fs. 4 se glosa la carpeta del DIT involucrado.

(iii) con fecha **10/12/2004** se realiza la valoración y clasificación de la mercadería y la liquidación de multa y tributos (fs. 8/13).

(iv) con fecha **31/12/2006** se instruye sumario en los términos del art. 1090 del Código Aduanero (fs. 14).

(v) mediante la **Nota 8688/04 (SE PRTE) de fecha 25/10/2004** se informa que se encuentra cancelada la destinación en trato, por lo que se solicita se deje sin efecto la denuncia formulada (fs. 15).

(vi) con fecha **9/04/2007 se deja constancia *"que se procedió a agregar la Nota N° 8688/04 (SE PRTE), mediante la cual la Sección Procedimientos Técnicos acompañó la documentación cancelatoria de la temporal denunciada en autos, desestimando la denuncia de fs. 1"*** (fs. 17).

(vii) con **fecha 5/06/2007 se dicta la Resolución N° 3557/07** por la cual se sobresee a la firma Carraro SA., nunca fue notificada (fs. 18).

(viii) con fecha **24/08/2007** el Jefe de la División Dictámenes en Sumarios Aduaneros emite el **Dictamen n° 1263/2007** en los siguientes términos (fs. 19 y vta): *"La Sección Procedimientos Técnicos mediante Nota 8688/04 (SE PRTE)… solicita se deje sin efecto el sumario iniciado, atento a haber desaparecido el motivo que originó el mencionado sumario, debido al cruce efectuado de la documentación aportada (…). A fs. 16 obra glosada en sobre, presentación de la firma documentante, ante la oportuna citación efectuada por el servicio aduanero, manifestando haber regularizado la situación de la mercadería comprendida en la destinación denunciada, acompañando copia de CTC y planillas anexas (…). Con fundamento en el informe brindado por la Sección Procedimientos Técnicos, el señor Jefe del Departamento Procedimiento Legales Aduaneros resuelve mediante resolución 3557/07 sobreseer a la firma importadora su mareada en*

orden a la infracción prevista y penada por el artículo 970 del CA (…) ***Analizado lo actuado, este servicio jurídico considera que no corresponde la aprobación del decisorio elevado, por resultar el mismo prematuro. Ello así, toda vez que no se encuentra agregada la documentación original (PE), que según los dichos de la administrada y el informe técnico emitido sería cancelatoria del DIT en trato, tan solo obran copias de CTC y planillas anexas aportadas por la sumariada (…).*** *En este sentido, correspondería que el área técnica que se expidió a fs. 15, teniendo por cancelada el DIT en trato, aclare si tal informe se produjo teniendo a la vista la documentación original y en tal caso se agregue a las presentes. En caso contrario corresponderá igualmente la agregación de la documentación en cuestión y dar nueva intervención al área técnica"* (fs. 19 y vta).

(ix) con fecha **2/10/2007 el Subdirector General de la Subdirección General Técnico Aduanera dicta la resolución n° 985/2007 por la cual resuelve "NO APROBAR" la resolución N° 3557/2007** (fs. 20/21).

(x) A fs. 22 obra print de pantalla de una garantía global o unitaria.

(xi) a fs. 23/25 se realiza la liquidación de multa y tributos.

(xii) con fecha **28/01/2009 se corre vista de todo lo actuado**, notificándose la actora el 18/01/2010 conforme constancia de correo de fs. 27.

(xiii) con fecha 11/02/2010 la actora contesta la vista. En dicha presentación no efectúa planteo de nulidad alguno, centrándose su defensa en el cumplimiento de la obligación de reexportar (fs. 28/30).

(xiv) con fecha 24/05/2011 se pasa a rectificar o ratificar la denuncia (fs. 43).

(xv) con fecha **15/11/2011 por la Nota 7428/11 (SE PRTE) informa que no es posible determinar la cancelación del DIT por no encontrarse agregado los permisos de embarque** (fs. 44).

(xvi) con fecha 25/11/2011 el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dicta la Resolución N° 8683/11, apelada en autos.

VII.- Que de lo expuesto y con respecto al planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y reclamar tributos, sustentado en una supuesta nulidad de la resolución que dispuso la apertura del sumario refiriendo que *"… los vicios que reviste el auto de instrucción de apertura del sumario (fs. 14) y de dudosa legitimidad, ante la falta de congruencia en la fecha de su dictado y con la fecha del acto posterior (fs. 15) …la fecha 31/12/2006, plasmada mediante sello fechador de goma de endeble veracidad… es necesariamente ilegítima y carece de total sustento legal…",* cabe señalar que el mismo no podrá prosperar.

En primer lugar, corresponde señalar que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, la fecha de la resolución que dispone la apertura del sumario fue consignada, a mano en birome color azul; sin utilizarse sello fechador alguno (ver fs. 14).

Por otra parte, cabe señalar que, si la actora hubiera considerado que la fecha del sumario resultaba falsa debió promover la correspondiente redargución de falsedad (atento el carácter de instrumento público que poseen las actuaciones administrativas) y no lo hizo. Aquí cabe añadir que, al contestar la vista en el sumario administrativo, tampoco planteó la nulidad del auto de apertura del sumario, así como tampoco cuestionó la autenticidad de la fecha estampada en el documento de mención.

En tales condiciones, no cabe sino concluir que el planteo de la actora sólo responde a especulaciones subjetivas y a una argumentación carente de fundamento fáctico y jurídico, que la llevan a sostener -sin sustento alguno- que la fecha de dicho auto sería 25/10/2004 y no el 31/12/2006, tal como efectivamente se consigna en el referido acto administrativo.

En efecto, la recurrente no aportó en el sumario administrativo ni ante el TFN elemento probatorio alguno que otorgue sustento su planteo.

En este contexto, cabe añadir que, la Nota n° 8688/04 (SE PRTE) de fecha 25/10/2004 -obrante a fs. 15 expte. adm., que la recurrente cita en abono de su postura, no fue una respuesta brindada por la Sección Procedimientos Técnicos a la instrucción sumarial impartida a fs. 14, tal como erróneamente afirma la actora. Pues, en la resolución que dispone la apertura del sumario se alude en forma expresa a la denuncia que efectuara la Sección Procedimientos Técnicos a fs. 1, a saber: *"**VISTO, la denuncia efectuada a fs. 1** contra la firma CARRARO AGENTINA S.A….por incumplimiento al Régimen del art. 970 del Código Aduanero…**INSTRUYASE SUMARIO**…*".

Además, la Nota n° 8688/04 (fs. 15) fue agregada al expediente administrativo el 9/04/2007, tal como se desprende de la constancia de idéntica data que obra a fojas 17, y reza textualmente: "***Se deja constancia que se procedió a agregar la Nota 8688/04 (SE PRTE),** mediante la cual la Sección Procedimientos Técnicos acompañó la documentación cancelatoria de la temporal denunciada en autos…".*

En consecuencia, no se advierte la supuesta irregularidad en orden a la fecha del auto de apertura del sumario por lo que debe desestimarse el planteo.

VIII.- Que, descartada la nulidad del auto de apertura del sumario, corresponde avocarse al tratamiento de la defensa de prescripción.

De la lectura de las actuaciones administrativas, surge que las mismas iniciaron en fecha 14/09/2004 con el Acta de Denuncia n° 604675 por la presunta infracción al régimen de destinación suspensiva del C.A., penado por el art. 970, con relación a la Destinación n.° 02001IT15000556B, cuyo vencimiento operaba el 13/04/2004. La apertura del sumario se materializó en fecha 31/12/2006, mientras que la resolución n° 8683, aquí recurrida, data del 25/11/2011. Visto ello, teniendo en cuenta la fecha en que se produjo el vencimiento de la destinación, objeto de

autos (13/04/2004); la fecha en que se dictó la instrucción del sumario administrativo (en conformidad con el art. 1090 del C.A.) y, posteriormente, la resolución condenatoria, en virtud del juego sistémico de los arts. 934 y 805 inc. a) del citado cuerpo normativo, se concluye que no se ha producido la alegada prescripción de la acción del Fisco, por lo que corresponde desestimar el planteo de la firma importadora en tal sentido.

IX.- Que respecto de lo alegado en punto a que el auto de apertura resulta eficaz recién a partir de su notificación, cuadra señalar que el legislador previó específicamente como causales de suspensión y/o de interrupción del plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional el simple dictado del acto de apertura del sumario y de la resolución que le pone fin (conf. Sala IV del Fuero, en autos 39.480/2015 “Lito Diesel SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 10/11/2015 y 87.451/2017 “Chubb Argentina de Seguros SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 6/11/2018; entre otros).

Por tanto, conforme lo normado por el Código Aduanero, tanto el auto de apertura del sumario como la resolución condenatoria del Fisco Nacional, tienen la virtualidad de interrumpir y/o suspender el curso de la prescripción, según el caso, independientemente, en principio, de que lleguen a conocimiento del afectado. Al punto, cuadra reflexionar que la referencia al “dictado” del acto no puede considerarse superflua, pues si la intención del legislador hubiera sido que dichas causales operasen a partir de la notificación del acto, hubiese hecho una referencia precisa en tal sentido, como la que efectuara en el artículo 806, literal a), del Código Aduanero.

Al punto, recuérdese que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (conf. CSJN, *Fallos,* 323:620; 339:1514; entre otros); por manera que cabe asignar pleno efecto a la voluntad del legislador,

cuya fuente inicial es la letra de la ley y, en tanto su inconsecuencia no se presume, la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (conf. CSJN, *Fallos*, 313:1149; 327:769; 339:323; entre otros).

Esta solución es la que mejor se ajusta a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Wonderland SRL c/Aduana Rosario", del 12/05/2009, registrado en *Fallos:* 332:1109, en el cual explicitó -si bien con referencia al artículo 937, literal a), del Código Aduanero-, que dicho precepto estipula que el curso de la prescripción se interrumpe por el dictado del acto, sin determinar que dicho acto para tener virtualidad interruptiva requiera que se haya puesto en conocimiento del sumariado.

Por el contrario, surge claramente de la letra de la norma que la interrupción se produce por la sola circunstancia del "dictado" del acto respectivo (ver esta Sala, *in re*, expte. 3406/2022 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 39.835-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 20/09/2022, entre otros).

En virtud de lo expuesto, corresponde desestimar los argumentos de la actora relativos a la falta de efecto suspensivo del acto de instrucción de sumario de fecha 31/12/2006, debiendo estarse a lo allí dispuesto y, confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

X.- Que, sentado ello y a fin de tratar el agravio de la actora vinculado al cumplimiento del régimen de importación temporal, corresponde efectuar una reseña de las normas involucradas:

El **artículo 250 del Código Aduanero** establece que *“La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por run plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su*

libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo."

El **artículo 274 del Código Aduanero** prevé que: *"La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo, aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar; b) no se cumpliere con las obligaciones impuestas como condición de otorgamiento del régimen, salvo que se tratare de obligaciones meramente formales. 2. En los supuestos previstos en el apartado 1, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".*

El **artículo 970 del Código Aduanero** dispone que: *"El que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o del de exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo a la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al 30% del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada.", y el art. 972, inc. 2) "(...) A los fines de este Código, se considera que el incumplimiento de la obligación de reexportar o de reimportar dentro del plazo acordado afecta la finalidad tenida en cuenta para el otorgamiento del régimen respectivo (…)".*

En el **art. 8 de la resolución ME nro. 72 /92** se establece que *"[e]l beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación - CTC. A tal efecto deberá presentar ante la Secretaría de Industria y Comercio una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos no tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta*

declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación - CTC en el momento de la cancelación del Despacho de Importación Temporaria (DIT) a que hace referencia el artículo 10".

Mediante **la resolución ANA nro. 127/92** y sus modificaciones, en especial la RG nro. 479/95, se establece que el beneficiario de la importación temporaria deberá declarar en el permiso de embarque *"el Número del Certificado de Tipificación y Clasificación y el Número de Circular interna en la cual haya sido publicado o el número de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos cuando no se hubiere otorgado aquel certificado"* (ver art. 4.1.a).

XI.- Que de lo expuesto resulta que la importadora se ha acogido voluntariamente a un régimen preferencial, por lo que tratándose de un caso de importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indubitablemente, sobre los beneficiarios de regímenes especiales. Son éstos los obligados a demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo y CTC), el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporal ha sido cancelado oportunamente.

En el caso en examen, la actora no ha aportado prueba suficiente que acredite el cumplimiento de la obligación.

Al respecto, resulta concluyente el informe emitido por la Sección Procedimientos Técnicos que señala que *"… no es posible determinar la cancelación de la DIT 02001IT15000556B atento que no se encuentran agregados los permisos de embarque afectados a dicha destinación"* (fs. 44 expte. adm.).

Es que, no obran en autos constancias los permisos de embarque que, supuestamente descargarían la mercadería amparada por el DIT *02001IT15000556B,* ni en original, ni en copia certificada.

En tales condiciones, mal puede la actora pretender desligarse de la responsabilidad simplemente aduciendo *"que no puede desconocer el a quo que el hecho de encontrarse la póliza LIBERADA/ENTREGADA, obrando tal información fehaciente en la pantalla acompañada de fs. 22, que se encuentra cumplido el Régimen de Importación Temporal…"* y así intentar generar una inversión de la carga probatoria.

Ello así por cuanto, por un lado, la entrega de la póliza al asegurador de caución si bien es incuestionable resultado de una decisión aduanera, en modo alguno puede ser interpretada ni asignársele un alcance que importe la renuncia a la investigación acerca del cumplimiento de la importación temporaria y menos aún a la facultad de aplicar las sanciones pertinentes al importador que eventualmente hubiere incumplido el régimen; y por el otro, nótese que a todo evento aquélla manifestación sólo tiene efectos entre el fisco y el asegurador, no resultando admisible que el importador intente prevalerse de ella para imponer una conclusión (cumplimiento del régimen de importación temporánea), que por cierto no se condice con la total ausencia de prueba de tal extremo.

Es que, quien tiene la obligación de demostrar el efectivo cumplimiento del régimen es la importadora, y a tal fin debía acompañar los CTCs involucrados y los Permisos de embarque que cancelaban la DIT en original o copia certificada, lo cual no fue cumplimentado ni en sede administrativa ni judicial. Sin los CTC involucrados o los P.E. documentados resulta imposible para la Aduana conocer qué cantidad de insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir una unidad del producto efectivamente reexportado.

Consecuentemente, ante la falta de constancias que acrediten adecuadamente la reexportación del total de la mercadería ingresada, el

incumplimiento del régimen de excepción se encuentra acreditado, todo lo cual determina el rechazo de los agravios analizados.

XII.- Que dado el modo en que se resuelve corresponde imponer las costas de esta instancia a la actora vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota (conf. artículos 68, 1° parte del CPCCN y 1163 del C.A.).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación de la actora y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 23/09/2022, con costas (arts. artículos 68, 1° parte del CPCCN y 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ