En Buenos Aires, a los 27 días del mes de octubre del año 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “Dr Lazar y Cia SA Química e Industrial c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”,

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación: (i) confirmó parcialmente el artículo 1º de la resolución 1169/2016 dictada por el jefe del departamento procedimiento legales aduaneros que condenó a la firma actora al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, (ii) confirmó parcialmente el artículo 2º de esa resolución que formuló cargo por los tributos adeudados y declaró que “su importe asciende a la suma de US$ 7.125,83 y de $19.459,44”, y (iii) impuso las costas conforme a los respectivos vencimientos que “se estiman en un 67% a cargo de la actora y en un 33% a cargo de la demandada”.

Para así decidir sostuvo diversos argumentos:

i. El planteo de nulidad debe ser desestimado ya que “a la firma importadora se le formuló denuncia por no haber aplicado ‘la relación insumo producto establecida en los CTC aportados’ […] y se aperturó sumario, corrió vista y condenó por considerar que se había incumplido con la obligación de reexportar las mercaderías”.

ii. “[H]a quedado acreditada […] la reexportación en legal tiempo y forma de 2,272 kg de los 10 kg de atorvastatina cálcica importados temporariamente […] quedado un saldo pendiente de reexportación de 7,728 kg, respecto del cual no se encuentra acreditada la reexportación en legal tiempo y forma”.

iii. “[C]abe tener por configurada la infracción prevista y penada en el artículo 970 del Código Aduanero con relación al saldo de 7,728 kg pendiente de reexportación”.

iv. “No resulta audible la defensa incoada por la actora en cuanto considera que no se encuentra configurado el tipo infraccional, al señalar que actuó de manera espontánea y de buena fe, toda vez que no ha probado ni ofrecido prueba tendiente a acreditar las causas por las que se haya visto impedida de cumplir con la obligación a su cargo”.

II. La firma actora apeló y expresó agravios que fueron replicados.

Las críticas pueden ser sintetizadas del siguiente modo:

i. “[M]i representada incluyó un planteo de nulidad basado […] en la imposibilidad de conocer y comprender el motivo de la acusación que se había formulado […] En particular, mi mandante puso de relieve la imposibilidad de ejercer su derecho de defensa de manera adecuada, teniendo en cuenta que ni en la denuncia ni en la acusación se individualizó de manera concreta cuál podría haber sido el motivo concreto por el cual no se habría aplicado la ‘relación insumo producto establecida en el CTC’ o se habría ‘incumplido con la obligación de reexportar las mercaderías dentro del plazo establecido’”.

ii. “En ninguno de los documentos que integración la acusación formulada a mi mandante, ni en la resolución de corrida de vista […] la Aduana identificó de manera concreta y precisa cuál podría ser el motivo específico por el cual se consideraba ‘no aplicada la relación insumo producto’ o ‘no regularizada en plazo la situación de la mercadería importada temporariamente’”.

iii. “[E]l servicio aduanero dispuso la instrucción de sumario […] casi cinco años después de que Lazar y Cia se presentara solicitando la cancelación de la DIT”.

iv. “Los términos en que fue formulada la acusación de la que debió defenderse mi representada revelan que el servicio aduanero no cumplió ni siquiera mínimamente con el deber, fijado por el artículo 8º, numeral 1, del Pacto de San José de Costa Rica, de ‘comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada’”.

v. “Si se tiene en cuenta que la raquítica estructura de la decisión del 17 de marzo de 2011 no satisface ni siquiera mínimamente los requisitos

fijados por las normas convencionales y legales […] la conclusión es que dicho acto acusatorio debe ser declarado nulo y carente de efecto jurídico alguno”.

vi. “[L]a anulación de la acusación produce la eliminación automática de la interrupción de la prescripción […] Desde ese punto de vista, recalco que en virtud de la fecha en que se habría tomado al decisión nula de apertura del sumario (el 17 de marzo de 2011) y la fecha en que se habría cometido la presunta infracción […], deja a la vista la inminencia del vencimiento del plazo quinquenal de prescripción de la acción punitiva”.

vii. Debe revocarse “la decisión aduanera del 17 de marzo de 2011, con la consecuente exoneración automática de todas las consecuencias que se pretendieron extraer de allí”.

III. El Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios de los letrados intervinientes por la firma actora y por la parte demandada, que fueron apelados “por bajos” y “por altos” (fs. 179/180, fs. 188, fs. 193/195 y fs. 198).

IV. 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 del Fisco 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".

V. 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).

VI. 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).

VII. Con apoyo en esas consideraciones, puede afirmarse que el acto de apertura del sumario, del 17 de marzo de 2011, no reúne los requisitos contemplados en el artículo1094 del Código Aduanero.

Ello es así en tanto el jefe del departamento de procedimientos legales aduaneros expresó: “VISTO los hechos de autos por los que se da cuenta que la firma DR LAZAR Y CIA SA QUIMICA E INDUSTRIA […] no habría regularizado […] la situación de la mercadería documentada en la Destinación 05 073 IT14 001303 D […] lo cual constituye *prima facie* la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO”.

Ciertamente, 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— por lo que 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 el Fisco Nacional para percibir tributos e imponer multas.

IX. Corresponde, pues, admitir los agravios ofrecidos por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, declarar la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para percibir tributos e imponer multas.

X. Las costas de ambas instancias quedan a cargo de la parte demandada ya que resulta vencida (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial).

XI. Dado el modo en que se decide, corresponde dejar sin efecto el punto 2 de la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal referente a los letrados intervinientes por la parte demandada y declarar que es insustancial el tratamiento de los recursos de apelación deducidos contra aquélla.

XII. Resta expedirse acerca de los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Alejandro Miguel Linares Luque (por derecho propio) “por bajos” y por la parte demandada “por altos” contra el punto 3 de la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal.

XIII. Habida cuenta de la naturaleza del proceso, su monto —para el que cabe tomar la suma fijada como monto del juicio a los efectos del pago de la tasa de justicia—, la única etapa procesal cumplida, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional a la luz del resultado obtenido, corresponde CONFIRMAR la regulación de los honorarios fijada a favor del Dr. Alejandro Miguel Linares Luque en la suma de nueve mil pesos ($9.000) por su actuación en ejercicio de la dirección letrada de la firma actora en la instancia anterior (artículos 6, 7, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 23.189).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, corresponde ESTABLECER en 1 UMA —equivalente a la suma de $25.373 de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA nº 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación — los honorarios en favor del letrado mencionado por su labor (fs. 120/130) en esta instancia (artículo 30 y demás c.c. de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas propongo al acuerdo: 1. Admitir los agravios ofrecidos por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y declarar la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para percibir tributos e imponer multas, 2. Imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada, 3. Dejar sin efecto el punto 2 de la regulación de los honorarios efectuada por el Tribunal Fiscal y declarar que es insustancial el tratamiento de los recursos de apelación deducidos contra aquélla de acuerdo con el punto XI, y 4. Establecer los honorarios en favor del Dr. Alejandro Miguel Linares Luque según el punto XIII.

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- La actora cuestiona la decisión del Tribunal Fiscal, de manera predominante, por considerar que en ella se suplen carencias que advirtió en el procedimiento sumarial.

Sostiene que esas carencias afectaron decisivamente la posibilidad de ejercer una adecuada defensa en sede administrativa, lo que se agravó cuando el Tribunal Fiscal, llenando de contenido una imputación de la que no se pudo defender, mantuvo la sanción y la exigencia tributaria de la Aduana, pero redujo sus montos.

II.- Ciertamente, esa línea argumental obliga a efectuar una breve reseña de lo acontecido en el sumario acompañado (actuación nº 12206-5983-2006):

El 29/3/2006 la firma Dr. Lazar y Cía. SA denunció la reexportación de la mercadería que había ingresado temporariamente mediante el DIT nº 05 073 IT14 001303 D, cuyo vencimiento operaba el día 18 de mayo de ese año (fs. 1/2). Adjuntó a esa denuncia la solicitud del CTC (S01:0308435/05) y los PE nº 05 073 EC03 007127 N y 05 073 EC03 007158 R (fs. 3/12).

El 30 de octubre de ese mismo año acompañó el CTC nº 1853 definitivo (fs. 14), que había sido expedido unos días antes.

El 28/12/2009, se denunció el incumplimiento del régimen "por cuanto no ha sido aplicada la relación insumo-producto establecida en los CTC aportados en el pedido de cancelación" (fs. 30).

El 17 de marzo de 2011 se dispuso la instrucción del sumario en estos términos: "VISTO los hechos de autos por los que se da cuenta que la firma "**DR LAZAR Y CIA SA QUIMICA E INDUSTRIA**" […] no habría regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería documentada en la Destinación **05 073 IT14 001303 D** cuyo vencimiento operaba el **18/05/06**, lo cual constituye prima facie la infracción tipificada en el artículo **970** del Código Aduanero, **DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO** en los términos del art. 1090 inc. c) del citado texto legal" (fs. 37).

A fs. 38 y 39 se hicieron las liquidaciones de tributos y de la multa —sin fecha— y el 29 de julio de 2015 (fs. 42) se dispuso correr vista a la importadora y su aseguradora.

Al presentar su descargo (fs. 61/68) la importadora alegó la nulidad de la acusación y la consecuente prescripción de la acción sancionatoria e inexigibilidad de los tributos. Asimismo, a todo evento, señaló que su parte probó la exportación de la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente.

En una nueva intervención, la Sección Operativa y Registral de la aduana de Ezeiza ratificó "la denuncia formulada en su oportunidad, toda

vez que no se aporta nuevos elementos a los que se tuviera presente” (26 de enero de 2016, fs. 76).

Finalmente, el 14 de marzo de 2016 se dictó la resolución aquí impugnada (fs. 79/82), sancionando a la importadora y formulando la correspondiente exigencia tributaria por la totalidad de la mercadería.

Vale señalar que, con posterioridad a la sentencia del Tribunal Fiscal, surge efectivizada la suspensión de la recurrente del Registro de Importadores y Exportadores por falta de pago de los tributos (fs. 97).

El día 6 de febrero de este año la importadora manifestó su voluntad de pago de los tributos fijados por el TFN —aclarando que ello no implicó renuncia o desistimiento del presente recurso—, efectuó una liquidación de los tributos e intereses y solicitó que se debiten esos fondos de su cuenta y se disponga el levantamiento de la suspensión del registro (fs. 119). El día 8 del mismo mes y año reiteró su pedido (fs. 125).

A fs. 130 y 131 obran las liquidaciones manuales de los tributos, en estado “pagada” de las que surge que la importadora abonó las sumas de $1.767.931,38 y $47.058,12.

Ese pago no canceló la deuda porque los intereses se calcularon desde la notificación de la sentencia del TFN y no de la corrida de vista (fs. 132).

Ello dio lugar a que el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros decida el levantamiento provisorio de la suspensión del registro (fs. 133/134).

III.- Conviene recordar que, de acuerdo con lo establecido en el art. 1180 C.A., esta alzada debe resolver los recursos que contra las sentencias del Tribunal Fiscal se interpongan “teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados” y que, no obstante, “podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio,

las constancias de los autos autorizaren a suponer que la sentencia ha incurrido en error en la apreciación de los hechos".

La aduana sancionó a la recurrente por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970[1] del CA. Respecto de esa figura, esta sala sostuvo que "la destinación de importación temporaria es un régimen de excepción que permite la introducción y permanencia temporal de mercadería en el territorio aduanero, beneficiándose su importador con el privilegio de no abonar los tributos correspondientes a una importación regular. Pero ese privilegio impone, obviamente, sobre el beneficiario una serie de obligaciones que han de ser cumplida so pena de la pérdida de los derechos concedidos y de la aplicación de sanciones por la violación a las disposiciones del régimen (Sala II, causa "Piottante Becker Daniela Andrea (TF 27664-A) c/ DGA", pronunciamiento del 13 de octubre de 2011)" (ver, esta sala, causa "*Macario Da Silva, Angélica c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 12 de noviembre de 2015).

IV.- Entiende la actora que se ha afectado su derecho de defensa porque, según alega, la imputación se le efectuó en términos imprecisos.

La actora adujo, previamente a la apertura del sumario, haber cumplido con el régimen y reexportado la mercadería que ingresó temporariamente. Dijo acreditar ese extremo con los PE mencionados y el CTC nº 1853.

Sin embargo, la aduana examinó esos documentos y consideró que "no ha sido aplicada la relación insumo-producto establecida en los CTC aportados en el pedido de cancelación", lo que dio lugar a la apertura del sumario.

La imputación por infracción al art. 970 CA tuvo como fundamento, entonces, el incumplimiento del régimen por no haber aplicado la relación insumo-producto que detalla el CTC en los PE acompañados. Tal fue el

[1] "1. 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 uno a cinco veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la reexportación para consumo según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al treinta por ciento del valor en aduana de la mercadería, aún cuando ésta no estuviere gravada. 2. En el supuesto previsto en el apartado 1, si la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción se encontrare prohibida se aplicará además comiso"

contenido de la denuncia que tomó el funcionario que dispuso la instrucción del sumario y formuló la imputación.

No puede entonces considerarse que ésta se haya efectuado en términos imprecisos. El mero confronte de los documentos aportados por la actora da cuenta de la inconsistencia advertida por la aduana. Ello más allá de que, ciertamente, en el pronunciamiento aquí apelado se brindó un mayor desarrollo expositivo.

Es así que no encuentro que el TFN haya suplido una falencia de la imputación que hizo la Aduana. La imputación describió adecuadamente la conducta que se reprochó y, es evidente, ella se corroboró según el pronunciamiento del TFN.

Siendo esto así, no puede considerarse probada la lesión al derecho de defensa que alega la actora. Máxime cuando el pronunciamiento apelado se detuvo en un examen pormenorizado de la prueba rendida, ponderando todos los documentos con los que la importadora adujo haber cumplido el régimen temporario.

Ese examen, cuyo error no se alegó —menos aun demostró— en el escrito de agravios (art. 1180 CA), arrojó un resultado adverso al que pretendía la firma recurrente. El TFN concluyó en que el CTC acompañado —que tipifica la relación insumo-producto para la obtención de Liponorm 20mg (3 *blister* x 10 comprimidos)— no tipifica el producto exportado en la presentación que se declaró en el PE nº 05 073 EC03 007158 R (*tablets*) y, como consecuencia de ello, ese PE no acreditó la reexportación de la mercadería ingresada temporariamente al amparo del DIT nº 05 073 IT14 001303 D.

Así, como concluyó el TFN, quedó demostrado el incumplimiento al régimen de importación temporaria en los términos en que se formuló la imputación.

Por todo ello, corresponde desestimar el recurso de la firma Dr. Lazar y Cía. SA Química e Industrial, con costas de esta instancia a su cargo (art. 68 CPCCN).

V.- Para la regulación de honorarios profesionales se tiene en cuenta:

(i) La naturaleza y la complejidad del asunto.

(ii) El mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido.

(iii) La única etapa procesal cumplida en el juicio.

Según las pautas precedentemente indicadas (artículos 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839) y los recursos deducidos, corresponde ESTABLECER los honorarios con el siguiente alcance:

A) Fijar los honorarios de la representación procesal y dirección letrada del fisco en la suma de PESOS NOVENTA MIL ($ 90.000), de los cuales $60.000 se encuentran a cargo de la actora y $30.000 a cargo del fisco;

B) Fijar los honorarios del Dr. Alejandro Linares Luque en la suma de PESOS SESENTA MIL ($60.000), de los cuales $40.000 se encuentran a cargo de la actora y $20.000 a cargo del fisco.

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en 1,5 UMA —equivalentes a la suma de $38.059,50 según la resolución SGA nº 2722/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los emolumentos a favor de la representación procesal y dirección letrada del fisco, por la tarea cumplida ante esta alzada (art. 30 y demás c.c. de la ley citada).

Por estas consideraciones **VOTO** por desestimar el recurso de la firma Dr. Lazar y Cía. SA Química e Industrial, con costas (art. 68

CPCCN), y regular los honorarios profesionales según lo dicho en el cons. V.

La Dra. Liliana María Heiland adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE**: (i) desestimar el recurso de apelación interpuesto por la firma Dr. Lazar y Cía. SA Química e Industrial y confirmar el pronunciamiento apelado, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial), y (ii) regular los honorarios profesionales de acuerdo con el punto V del voto de la jueza do Pico.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.