Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

En Buenos Aires, a los 16 días del mes de mayo de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos "Kimberly Clark Argentina SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo",

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. El Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del auto de apertura del sumario y declaró prescripta la acción del Fisco Nacional para imponer penas y perseguir el cobro de tributos por la infracción contemplada en el artículo 970 del Código Aduanero respecto de los insumos importados temporariamente mediante la DIT N° 01 001 IT16 000303. Impuso las costas a cargo de la parte demandada.

Para decidir de esa manera expresó los siguientes fundamentos:

1. Del auto de apertura del sumario "resulta que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la actora, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del CA para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto".

2. En ese acto se dispone el pase de "las actuaciones a la División Verificación RAMO C a efectos de que informen el valor en aduana de la mercadería sin derecho a uso, posición arancelaria, y demás tributos que gravaren su importación".

3. De la letra del artículo 1094 del Código Aduanero surge que el servicio aduanero se encuentra obligado a determinar, clasificar y valorar la mercadería en la decisión que declara la apertura del sumario.

Fecha de firma: 16/05/2023
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37348661#361248753#20230515092141177

4. En este caso, “la clasificación se realizó con fecha 20/09/2007, y la liquidación tributaria recién se realizó, en fecha posterior, al 25/02/2010”.

5. La obligación que debe cumplir el servicio aduanero ha sido requerida por la ley que dispuso que “‘determinará…’ y ‘dispondrá…”, términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo […] cumplimentar todos los requisitos allí determinados”.

6. La vista del sumario no pudo subsanar las mencionadas irregularidades en cuanto “se dispuso con fecha 18/03/2010”, esto es, una vez transcurrido el plazo de prescripción.

II. El Fisco Nacional apeló la decisión y expresó agravios que fueron replicados.

Ofrece los siguientes planteos:

i. La sentencia apelada exhibe un “excesivo rigorismo formal, demostrado por la interpretación exégeta de una norma cuya aplicación literal implicaría dispendio jurisdiccional y toma de medidas inconducentes”.

ii. “[A]ún aplicando el sistema de nulidades del acto administrativo, resulta imposible obtener la nulidad de la instrucción de sumario”.

iii. En todo caso se trataría de un vicio de gravedad inferior, “[e]rgo, siendo el vicio subsanable, la declaración de invalidez del acto es constitutiva, o sea, produce efectos sólo para el futuro”.

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

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 del Fisco Nacional

para imponer penas y 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, como se señala en la exposición de motivos del Código Aduanero, que la determinación de los hechos que se reputan constitutivos de la infracción resulta de vital importancia, pues no solamente la persona imputada podrá tener un cabal conocimiento de las conductas investigadas —aspecto 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 de la administración aduanera, que frente a la posibilidad de desestimar la denuncia o ampliar la investigación, resuelve disponer la apertura del sumario por considerar que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento (causas "*Enod SA c/ DGA*", "*Arcángel Maggio SA c/*

DGA s/ recurso directo de organismo externo" y "*ABB SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 10 de septiembre de 2013, del 14 de julio de 2016 y del 26 de septiembre de 2017, respectivamente, entre otras).

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, causa "*Ferrero Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 12 de marzo de 2019).

V. Para que el auto de apertura del sumario tenga, pues, la aptitud de interrumpir el cómputo de la prescripción, debe comportar un acto válido y para ello es necesario que reúna los requisitos contemplados en el Código Aduanero (esta sala, causas "*Federal Express Corporation c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 17 de julio de 2020).

VI. En el acto de apertura de la actuación sumarial, del 24 de noviembre de 2006, se dispuso: "VISTO la denuncia efectuada por la COMISIÓN CAUSA 21.149 (…) por la que se da cuenta que la firma 'KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. (…) no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante la Destinación Nº 01 001 IT16 000303Y (…) lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, DISPÓNESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO, en los términos del artículo 1090, inciso c) del citado texto legal".

En ese acto, además, se dispuso el "pase" de las actuaciones a la división verificación "RAMO C" para que informe el valor en aduana

Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

de la mercadería, la posición arancelaria y los demás tributos que graven la importación:

1. La valoración y la clasificación de la mercadería se llevó a cabo el 20 de septiembre de 2007 (fs. 11 de las actuaciones administrativas).

2. La liquidación tributaria (fs. 15, ídem) no expresa una fecha, aunque, si se toma en consideración la fecha que expresa la actuación inmediatamente anterior y la posterior, cabe concluir en que se confeccionó entre el 25 de febrero de 2010 y el 18 de marzo de ese año.

VII. Dicha liquidación, inequívocamente, fue efectuada cuando se encontraba vencido el plazo de prescripción previsto en los artículos 803 y 934 del Código Aduanero para cobrar tributos y aplicar multas, respectivamente (mi voto en las causas *"Kimberly Clark Argentina SA (TF 32664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, *"Pellital SA (TF 33147-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 39019-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, *"Henkel Argentina SA (TF 35406-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"* y *"Nestlé Argentina SA - TF 37302-A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamientos del 4 de junio, 13 de agosto y 12 de septiembre de 2019, del 19 de junio de 2020, del 14 de octubre de 2021 y del 2 de junio de 2022, respectivamente, entre otros).

VIII. En ese contexto, cabe recordar que la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, con fundamento 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 denunciada, entre otros supuestos—, por lo que se advierte que en el momento del dictado del auto de apertura no se encontraban determinados con claridad los hechos constitutivos de la infracción imputada (esta sala, causas *"Ferrero Argentina SA"*, *"Pellital"* y *"Aseguradora de Créditos",* citadas).

IX. Corresponde, pues, desestimar los agravios ofrecidos por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada.

X. Las costas de esta instancia deben ser soportadas por la parte demandada que es vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y artículo 1163 del Código Aduanero).

XI. El Fisco Nacional apeló "por altos" y la Dra. Patricia Rodríguez y el Dr. Francisco Menéndez (por derecho propio) apelaron y fundaron "por bajos" los honorarios regulados.

XII. Que en cuanto a la queja formulada por la representación letrada de la parte actora respecto de la suma que sirvió de base a la regulación de los honorarios, es útil recordar que en el régimen de la ley 21.839, el Máximo Tribunal estableció, como regla general, que no corresponde incluir en la base regulatoria los intereses devengados durante el transcurso del pleito, ni la actualización monetaria (causa "*Autolatina Argentina S.A. (TF 11358-I)- incidente - c/ Dirección*

Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

General Impositiva", pronunciamiento del 13 de marzo de 2007; Fallos 330:704, 325:242, 327:5982; 340:207; 341:1063; ver, asimismo, esta cámara, en pleno, causa "*Pitchon Gabriel*", pronunciamiento del 12 de julio de 2007; artículo 7º de la ley 23.928, modificada por el artículo 4º de la ley 25.561; y esta sala, causas nº 24597/1999 "*Papel Prensa SA c/ EN (M° de Economía, Sec. Industria y Com. Exterior y Otros s/Contrato administrativo*", nº 10790/2008 "*ENRE- Resol 777/07 (EXPTE 19783/06) c/ Edenor SA s/Proceso de ejecución*", nº 39497/2013 "*Incidente Nº 3- Actor: Camino del Abra SA Concesionaria Vial Demandado: Dirección Nacional de Vialidad s/inc Honorarios*", nº 4032/1993 "*Inversai SA c/ Banco Central de la República Argentina s/Juicios de conocimientos*", pronunciamientos del 27 de abril de 2021, del 9 y del 17 de febrero y del 5 de diciembre de 2022, entre otros).

XIII. Que con dichos parámetros, y en función de la naturaleza del proceso, de su monto —para el que cabe tomar el monto considerado a efectos del pago de la tasa de justicia ($ 162.359,55; fs. 29)—, de las dos etapas cumplidas bajo la vigencia de la ley 21.839, del mérito, de la calidad y de la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, debe fijarse en la suma de veintiún mil doscientos pesos ($ 21.200) los honorarios a favor del Dr. Francisco Menéndez por la dirección letrada y representación procesal de la firma actora en la instancia anterior (artículos 7, 9, 38 y demás concordantes de la ley 21.839).

XIV. Que en cuanto a la tercera etapa del proceso (alegato) cumplida bajo la vigencia de la ley 27.423, corresponde recordar que

el artículo 24 dispone que "[A] los efectos de la regulación de honorarios, se tendrán en cuenta los intereses que deban calcularse sobre el monto de condena. Los intereses fijados en la sentencia deberán siempre integrar la base regulatoria, bajo pena de nulidad".

Por ello, teniendo en cuenta el monto involucrado —para el que debe tomarse las sumas en concepto de tributos más los intereses según el artículo 794 del Código Aduanero y la multa—, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada, debe fijarse en 2 UMA y en 1 UMA —equivalentes a las sumas de $ 24.958 y de $12.479, de conformidad con los valores establecidos en la acordada nº 3/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios a favor de la Dra. Patricia Rodríguez y el Dr. Francisco Menéndez, respectivamente, por la dirección y representación procesal de la firma actora en la instancia anterior (artículos 16, 20, 21 y demás concordantes de la ley 27.423).

XV. Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las que recién fueron enunciadas, debe establecerse en 0,98 UMA y en 0,42 UMA —equivalentes a las sumas de $ 12.229,42 y de $ 5.241,18, de conformidad con los valores establecidos en la mencionada acordada — los honorarios a favor de la Dra. Patricia Rodríguez y el Dr. Francisco Menéndez, respectivamente, por la dirección y representación procesal de la firma actora en esta instancia (artículos 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Desestimar los agravios del Fisco Nacional, con costas de esta instancia a su cargo, y 2. Regular los honorarios de acuerdo con las pautas enunciadas en los puntos XII, XIII, XIV y XV.

La jueza Clara María do Pico dijo:

Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

I.- Comparto las consideraciones expuestas en los puntos I., II. y III. del voto del juez Rodolfo Eduardo Facio.

II.- Asiste razón a la demandada en su queja respecto a la declaración de nulidad del auto de apertura del sumario que efectuó el Tribunal Fiscal en la sentencia recurrida.

Para una mejor comprensión de la solución que adelanto, corresponde exponer los hechos tal como se desprenden de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa.

Del control operativo efectuado por la Aduana se formuló "acta de denuncia", de fecha 10 de febrero de 2005. Allí se indicó que la denuncia se formalizó por la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la DIT 01 001 IT16 00303 Y, por no haber acreditado debidamente el cumplimiento de la misma, cuyo vencimiento operó el 30/6/2002 (v. fs. 1). Se acompañó impresión de pantalla de la consulta de la declaración (DIT), del ítem y de la garantía —que figura en su estado "afectada"— (v. fs. 3/6). Asimismo, se adjuntó carpeta contenedora de la destinación de importación temporaria con toda su documentación originaria (v. fs. 7).

Ante la denuncia efectuada, con fecha 24 de noviembre de 2006 la DGA dictó la apertura del sumario por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA y dispuso el giro de las actuaciones a la División Verificación RAMO C, a efectos de que informe el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que graven su importación. Asimismo, solicitó informe si la mercadería era de importación prohibida. Finalmente, dio intervención a la División Comprobación del Destino para que

proceda a efectuar la interdicción sin derecho a uso de la mercadería en trato (v. fs. 9).

El 20 de septiembre de 2007 se produjo el informe en el que se detalló la clasificación y valoración de la mercadería al vencimiento del régimen temporario, los gravámenes y alícuotas correspondientes, y se indicó que la mercadería no es permitida su importación para consumo por el régimen general (v. fs. 11).

La liquidación de la exigencia tributaria y la base imponible para la multa obra a fs. 15.

El 18 de marzo de 2010 se dispuso correr vista a la firma importadora y a la compañía de seguros, citándolas a tomar parte del sumario a fin de impetrar las defensas que correspondan, por el plazo perentorio de diez días (v. fs. 16/vta.).

Tanto la firma importadora como la garante formularon oportunamente sus respectivos descargos, ejerciendo su derecho a acompañar prueba (v. fs. 21/25 vta., fs. 28/39, fs. 40/41 y fs. 45/64).

Finalmente, el 17 de noviembre de 2011 se dictó la resolución nº 8315/2011 impugnada.

III.- Dado ese escenario fáctico, advierto en sentido contrario al propugnado por el Tribunal Fiscal, que el auto por el cual se dispuso la apertura del sumario contiene una descripción suficientemente clara de la conducta que se le imputa a la firma importadora. En efecto, la actora declaró que importó la mercadería para ser utilizada en la elaboración de productos higiénicos descartables —pañales— que luego eran reexportados; y el Fisco Nacional no pudo constatar a la fecha de vencimiento del régimen su regularización. Por lo tanto, no es posible interpretar que se desconocía cuál era el incumplimiento y/ o la conducta reprochada.

Asimismo, ordenó los pases internos para que se realice la valoración de la mercadería en aduana, se liquiden los tributos adeudados y orientó las demás medidas que consideró conducentes.

Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

Tampoco encuentro una falencia en los antecedentes que dieron lugar a la instrucción del sumario, pues la denuncia previa, las impresiones de pantalla y la carpeta contenedora de la DIT, resultan un antecedente fáctico y jurídico suficiente para dar lugar al dictado de ese acto administrativo (esta sala, causa nº 62640/2018 "Kimberly Clark Argentina SA (TF 32664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 4 de junio de 2019).

Además, es necesario ponderar que no se aprecia un efectivo perjuicio en su derecho de defensa, máxime teniendo en cuenta que no se observan circunstancias que hayan impedido que la actora alegue y pruebe los extremos que consideró hacen a su derecho (Fallos: 300:1047, entre otros). Ciertamente, la firma importadora conocía fehacientemente los hechos imputados y la conducta reprochada, formuló descargo y acompañó prueba, obteniendo, aunque parcialmente, una resolución favorable a sus intereses.

De esta forma, y advirtiendo que la firma actora tuvo la oportunidad de presentar su descargo, de ofrecer y de producir pruebas, tanto en el procedimiento administrativo como ante el Tribunal Fiscal, la invalidación de lo actuado importaría en la práctica declarar la nulidad por la nulidad misma, lo que no puede ser aceptado.

Por las razones expuestas, corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad del auto de apertura del sumario.

IV.- En función de lo decidido, corresponde examinar si en las presentes actuaciones llegó a producirse la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para imponer sanciones y exigir tributos, respectivamente.

Para ello, cabe señalar que en los arts. 934 y 803 y sgtes. del CA se dispone que las acciones del Fisco Nacional para imponer penas por las infracciones aduaneras y para para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera prescriben por el transcurso de cinco (5) años, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Por su parte, en el art. 937, inc. a), del CA se establece que la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por "el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario", sin determinar que dicho acto para tener virtualidad interruptiva debe ser puesto en conocimiento del sumariado (Fallos: 332:1109).

Asimismo, en el art. 805, inc. a), del CA se determina que la prescripción de la acción para percibir tributos se suspende, entre otros supuestos, "desde la apertura del sumario en la causa en 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" (esta sala, causa nº 40687/2014 "Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 23 de abril de 2015 y causa "Kimberly", ya citada).

Ello así, y considerando que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1º/1/2003 y que fue interrumpido por el auto de apertura del sumario del 24/11/2006, la resolución de fecha 17/11/2011 fue emitida antes de que operara la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones y exigir tributos.

V.- Las costas de ambas instancias deben ser distribuidas en el orden causado, en atención a la forma en que se decide (conf. arts. 68, párrafo segundo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Causa nº 69209/2022 KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 31576-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO.

VI.- En atención a la forma en que se resuelve, deviene inoficiosos pronunciarse con relación a los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios de fs. 210/211

En virtud de lo expuesto, **VOTO** por: 1) admitir los agravios de la demandada y revocar la sentencia apelada en cuanto declaró la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar multa y exigir tributos, 2) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado, 3) declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios de fs. 210/211, y 4) devolver las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por intermedio de quien corresponda, dicte pronunciamiento sobre los puntos sustanciales del pleito.

La jueza Liliana María Heiland adhiere al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE**: 1) admitir los agravios de la demandada y revocar la sentencia apelada en cuanto declaró la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar multa y exigir tributos, 2) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado, 3) declarar inoficioso el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios de fs. 210/211, y 4) devolver las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por intermedio de quien corresponda, dicte pronunciamiento sobre los puntos sustanciales del pleito.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 16/05/2023
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37348661#361248753#20230515092141177