28.233/2023 “Manuli Packing SA (TF 21319577-A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

///nos Aires, 8 de septiembre de 2.023.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 8/07/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declaró prescripta la acción del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante la Actuación SIGEA Nº 12197-3007-2007 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT Nº 05 001 IT14 005486 K. Impuso las costas a la D.G.A.

Para así resolver -en cuanto aquí interesa-, precisó que, en primer término, correspondía resolver el agravio de la actora respecto de que el auto de apertura de sumario no cumplía con las exigencias establecidas en el art. 1094 del C.A., al no contar con la disposición que establece dicho artículo en forma expresa en su inciso d) respecto de la liquidación de tributos que pudieren corresponder. Y que como consecuencia de ello, se encontraba viciada la causa de la instrucción de apertura de sumario, lo que vulneraba los principios de debido proceso y derecho de defensa.

Al respecto, indicó que, de las actuaciones administrativas resultaba que se formuló denuncia (23/02/2007) por infracción al art. 970 del C.A. con relación al DIT Nº 05 001 IT14 005486 K con vencimiento el 27/07/2006, con anterioridad a la denuncia, el 06/02/2007 se intimó a la importadora para que presente las constancias que acrediten la cancelación de la DIT. A continuación obraba el sobre contenedor del DIT involucrado con su documentación complementaria. A fs. 7 la División Verificación indicó la P.A., valor de la mercadería y alícuotas aplicables. A fs. 8, con anterioridad al dictado del auto de apertura de sumario, se practicó liquidación de tributos. A fs. 9 en fecha 06/07/2010 se instruyó sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por infracción al art. 970 del C.A., y en dicho acto se identificó la infracción endilgada, el posible imputado y la destinación aduanera que motivara la denuncia.

En tales condiciones, entendió que, el auto de apertura del sumario por infracción al art. 970 del C.A., y el proveído por el que se ordenaba correr vista a la importadora se ajustaban en un todo a las normas que regían el procedimiento para las infracciones previsto en el Capítulo Tercero, Título Segundo de la Sección XIV del Código Aduanero (art. 1094 y cctes.).

En segundo lugar, apuntó que, declarada la validez del auto de apertura del sumario, en segundo término, correspondía resolver el planteo de prescripción de la acción de fisco para imponer penas opuesto por la recurrente.

Refirió que el art. 934 del C.A expresa *"La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 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. El art. 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934 y, específicamente, determina que *"La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera"* y el art. 938 del mencionado plexo normativo establece que para que la comisión de otra infracción o de un delito aduanero tengan efecto interruptivo debe mediar, a su respecto, resolución o sentencia condenatoria firme o bien cuando surgiere la existencia de una infracción o de un delito aduanero, que se hubiere cometido con posterioridad a la infracción investigada y no mediare a su respecto resolución o sentencia firme, la prescripción no podrá resolverse y su término se suspenderá hasta tanto no se dictare aquella.

Indicó que, de este modo, el plazo del curso de la prescripción para imponer penas, comenzó a correr el 01/01/2007 (teniendo en cuenta que el vencimiento de la importación temporaria se produjo, como se vio en el apartado anterior, el 27/07/2006) y vencía el 31/12/2011. No obstante, el dictado del auto de apertura de sumario en fecha 06/07/2010 interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) del C.A.) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr el 07/07/2010 y el nuevo vencimiento ocurrió el 06/07/2015.

Ponderó que, teniendo en cuenta que la Resolución DE PRLA Nº 2857/15 -apelada en autos- se dictó el 25/06/2015, y la Resolución SDG TLA Nº 1069/15 -aprobatoria de la Resolución DE PRLA Nº 2857/15- databa del 07/07/2015, cabía concluir que al momento del dictado de la Resolución Nº 1069/15 (SDG TLA) había operado el vencimiento de la prescripción. En efecto, la obligatoriedad de la aprobación por la Dirección General de Aduanas de las resoluciones por las que el administrador absuelve a la imputada de la pena por la que inicialmente se formuló la denuncia tornaba a ambas resoluciones (fallo aduanero y su aprobación) en necesariamente complementarias.

Añadió que, asimismo, correspondía poner de manifiesto que la notificación de la resolución aduanera se produjo recién el 17/02/2021 (cédula de notificación obrante a fs. 74 y vta. de las act. adm.). Es decir, transcurrido más de 5 años y 6 meses del dictado de la propia resolución aduanera.



#38010557#382102081#20230907164517650

Apuntó que, en correlación a lo dispuesto por el art. 937, inc. d), del C.A., el artículo 1012, inciso a) dispone que *"… deberán ser notificados: a) Los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo…".* Señaló que, resultaba evidente que, si el propio Código le otorgó al dictado de la resolución aduanera condenatoria el mentado efecto interruptivo del curso de la prescripción, el hecho de la notificación de aquélla no podía extenderse -razonablemente- por fuera de dicho plazo. Ya que, a raíz de dicho acto (la notificación), surtirá efecto el derecho del sancionado a recurrir la resolución administrativa y a ejercer así plenamente su defensa.

Añadió que, más aún en relación a la sanción, dicha situación de excesiva dilación en la comunicación de la resolución al sujeto condenado, lo colocaba en un estado de indefensión y de inseguridad jurídica imposible de subsanar, contrariando elementales principios constitucionales.

Precisó que, resultaba oportuno recordar que el fallo plenario dictado por la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ("Hughes Tools S.A." de fecha 23/9/03) se refería a que la falta de notificación del auto de apertura sumarial en nada impediría, eventualmente, al presunto infractor, poder ejercer su derecho de defensa en la corrida de vista que a tal efecto contempla el art. 1101 del Código Aduanero. Sin embargo, puntualizó que, en el caso en trato, lo que se cuestionaba era la falta de notificación (dentro del plazo prescriptivo) de la resolución aduanera condenatoria, la cual culminaba el procedimiento infraccional.

Adujo que, con la implementación de la notificación electrónica (medio utilizado en el caso de autos), el servicio aduanero debería poder otorgar mayor celeridad a la comunicación de este tipo de actos, lo cual reforzaba aún más la postura de la suscripta en el sentido de encontrar excesivo el diferimiento de la notificación de la resolución aduanera aquí apelada. Concluyó que, como consecuencia de todo lo antes expuesto, correspondía declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas.

Con respecto al planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir los tributos, opuesto por la recurrente, señaló que, el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción -relativo a la acción que ejerce el fisco para el cobro de los tributos- en los arts. 803 y concordantes.

Apuntó que, el art 803 del C.A. dispone que el plazo de prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera es de cinco años. El art. 804 del C.A. establece que el plazo de la prescripción

comienza a correr a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado.

Luego, destacó que, no existía controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el 27/07/2006 (fecha de vencimiento de la destinación suspensiva, ver carpeta DIT obrante en las actuaciones administrativas), y que, por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción había comenzado a correr el 01/01/2007 y vencía el 31/12/2011. Dicho plazo, se suspende -en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a)- desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha 06/07/2010 (fs. 9 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido 3 años, 6 meses y 5 días del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse 1 año, 5 meses y 25 días, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Alegó que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 06/07/2010) *"… hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión ..."*.

Esgrimió que, no cabía duda de que la decisión a la que la norma hacía referencia no podía ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Precisó que, en el caso de autos, esa "decisión" -la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.- había sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trataba, esto es, la Resolución DE PRLA Nº 2857/15 dictada el 25/06/2015 y su aprobatoria por Resolución SDG TLA Nº 1069/15 del 07/07/2015.

En ese orden de ideas, entendió que, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se había dado entre el 06/07/2010 (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el 07/07/2015 (fecha del dictado de la resolución aprobatoria). Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trataba, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que "recayere" la "decisión", sin que el texto aluda a su notificación.

En tales condiciones, argumentó que, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el 08/07/2015. Es decir, que desde allí comenzó a correr el año, 5 meses y 25 días que restaban para completar el plazo

#38010557#382102081#20230907164517650

prescriptivo. Dicho plazo (el aludido de 1 año, 5 meses y 25 días) se cumplió el 02/01/2017, sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria).

En ese sentido, destacó que el único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "... la liquidación tributaria aduanera", conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A. Por lo demás, la aludida notificación se efectuó en fecha 17/02/2021 (ver fs. 74 de las act. adm.), es decir cuando ya había vencido ampliamente el plazo prescriptivo.

En este punto, añadió que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera"*, a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprendía tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realizaba con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación -al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos; en armonía, a su vez, con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A.).

Alegó que, esto último era así, porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria -prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.- forzosamente le quitaba virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se producía al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se producía inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Por lo expuesto, concluyó que correspondía declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos.

II.- Que contra dicho pronunciamiento con fecha 23/08/2022 interpuso recurso de apelación y expresó agravios la demandada, los que fueron replicados por la contraria el 17/10/2022.

Sostiene la recurrente que el resolutorio apelado realiza un análisis erróneo de los cómputos de prescripción para percibir penas y tributos por parte de la Dirección General de Aduanas, aplicando las costas a su parte, cuando correspondería confirmar la Resolución Aduanera apelada en su totalidad.

Aduce que, en lo que respecta a la imposición de la pena, el *a quo* consideró que la acción de su parte estaría prescripta atento a que, si bien la Resolución DE PRLA nº 2857/2015 fue dictada el 25/06/2015 (en plazo), la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 – aprobatoria de aquella – data del 07/07/2015, momento en que ya habría operado el vencimiento de la prescripción. Puntualmente, señala el Tribunal Fiscal de la Nación que *"la obligatoriedad de la aprobación por la Dirección General de Aduanas de las resoluciones por las que el administrador absuelve a la imputada de la pena por la que inicialmente se formuló la denuncia torna a ambas resoluciones (fallo aduanero y su aprobación) en necesariamente complementarias".*

Al respecto, señala que, justamente la Resolución SDG TLA Nº 1069/2015 lo que aprueba es la parte del fallo aduanero que absolvió a la recurrente (artículo 1° de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015), no así respecto de la condena al pago de una multa por la mercadería que sí se comprobó en infracción, y al pago de los tributos adeudados en consecuencia con más correspondientes (artículo 3°, 4° y 5° de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015).

Añade que, de hecho, la mentada resolución aduanera es totalmente clara. Por el artículo 1° resuelve absolver a la recurrente por la parte de la mercadería que no se encontraría en infracción y seguidamente en el artículo 2° dispone elevar al Superior a los fines de su aprobación en los términos del art. 1115 del C.A. Luego, una vez resuelta la absolución y ordenada la elevación para su aprobación, continúa el fallo condenando a la actora al pago de la multa y los tributos debidos, materia ajena de la elevación para la posterior aprobación por parte del Superior.

Indica que, la normativa aplicable al caso es el art. 1115 del C.A. que dispone que *"Deben someterse a la aprobación de la Dirección General de Aduanas las resoluciones por las que el administrador: a) Desestimare la denuncia, sobreseyere o absolviere, siempre que el valor en aduana de la mercadería involucrada en la causa excediere de PESOS CINCO MIL ($ 5.000)..."*.

Hace hincapié en que, sobre esta base, lo que se aprueba es la parte de la resolución que, conforme dispone el propio art. 1115 del C.A., absolviere a la imputada. Asimismo, la propia Resolución SDG TLA nº 1069/2015 dice *"Que en virtud de la absolución dispuesta, las actuaciones son elevadas a conocimiento y decisión de esta Instancia, en los términos del art. 1115 del Código Aduanero… corresponde aprobar el pronunciamiento llegado en elevatoria. Ello así, toda vez que de las constancias colectadas en autos, en particular del informe presentado por el área técnica a fs. 59, se desprende que parte de la mercadería introducida ha sido regularizada en legal tiempo y forma, no configurándose en relación a esa mercadería la infracción endilgada"*.

Apunta que, en este orden, el Subdirector General de la Subdirección General Técnico Legal Aduanera se refiere pura y exclusivamente a la mercadería parcialmente cancelada y la consecuente aprobación de la absolución respecto a ella dispuesta por la Resolución Aduanera. Ningún juicio de valor efectúa el Superior respecto de la condena dispuesta por su parte que permita considerar que, en lo que fue materia de apelación de la contraria, ambas resoluciones se complementarían.

Destaca que, resulta imperioso tener en consideración que la actora apela únicamente las partes del fallo en que se la condena por la infracción cometida, no así la absolución que fue elevada para su aprobación. De la mano de ello, la recurrente no solo no se agravia respecto de la absolución, sino que ni si quiera menciona la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 en su escrito de apelación.

Refiere que, en efecto, la actora en el acápite *"II. OBJETO"* de su escrito inaugural dice *"vengo a presentar, en legal tiempo y forma el recurso de apelación previsto en el artículo 1132 del Código Aduanero, contra la Resolución DE PRLA N° 2857, dictada por la Secretaría de Actuación N° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, de fecha 25/06/2015, notificada a mi mandante en fecha 17/02/2021*". Es decir, la recurrente apeló el artículo 3°, 4° y 5° de la Resolución, los cuales no fueron materia de aprobación por parte del superior. Por lo expuesto, considera que, no cabe más que concluir que la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 compete solamente a la absolución y no a la parte condenatoria de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015.

Alega que, sin perjuicio de que resulta claro que ambas resoluciones solo son complementarias respecto a la absolución dispuesta por su parte (ya que así fue dispuesto en ambas y el propio CA lo establece precisamente), también resulta cierto que el *a quo* no ha tenido en cuenta, a la hora de contabilizar el plazo de prescripción de la acción, la suspensión establecida por el art. 17 de la ley 26.860 (B.O. 03/06/2013) que establece: *"Suspéndase con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales".* El art. 21 de la ley 26.860 establece*: "Las disposiciones de la presente ley son de orden público y entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial"*, motivo por el cual la prescripción de la acción para aplicar sanciones quedó suspendida desde el período que va desde el 04/06/2013 hasta el 04/06/2014.

Invoca que, el art. 7 de la Resolución General 3509/2013 (AFIP) que reglamenta dicha ley: *"La suspensión del curso de la prescripción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de esta Administración Federal y para aplicar multas relacionadas con los mismos, así como la caducidad de instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales, prevista con carácter general en el Artículo 17 de la Ley Nº 26.860, alcanza a la totalidad de los contribuyentes o responsables, hayan o no exteriorizado moneda extranjera en los términos del régimen reglamentado por esta resolución general".* En su consecuencia, el plazo de prescripción de cinco años fue suspendido por un año el 04/06/2013 y se reanudó el día 04/06/2014, motivo por el cual, de considerarse complementaria la Resolución DE PRLA nº 2857/2015 con la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 esta fue dictada también con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción.

Por último, en relación a la prescripción del fisco para exigir tributos y en lo que respecta al dictado de la resolución aduanera, el Tribunal considera que no sería aplicable al caso el precedente "Hughes Tools S.A.", plenario de fecha 23/09/03, ya que en el mismo se habría tratado la falta de notificación del auto de apertura de sumario.

Al respecto, en primer lugar, tal y como surge de dicho antecedente, pondera que, el mismo se refirió a la interrupción del plazo de prescripción de la acción penal por el solo dictado de la resolución condenatoria. A saber: *"En el caso traído a conocimiento del tribunal en pleno no cabe duda alguna de que el legislador ha tomado en consideración para interrumpir la prescripción aquel acto en el cual el funcionario habilitado ejerce dentro del tiempo hábil para hacerlo la facultad otorgada en el Código, condenando al imputado, sin que en el texto legal se exija, para su configuración como tal, de ningún otro acto o circunstancia… Es por ello que se comparte lo sostenido por la mayoría de la Sala II del fuero en cuanto a que la fecha en que fue notificado el fallo aduanero no tiene relevancia alguna para el cómputo de la prescripción por que el Código Aduanero es categórico al establecer en el inciso d) del artículo 937, como causal de interrupción de la acción para imponer penas por infracciones aduaneras, "el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera"*.

Pone de relieve que, así, los jueces de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal, reunidos en pleno, acordaron como doctrina legal que: *"De acuerdo a la legislación aduanera, interrumpe el plazo de prescripción el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria, sin que para ello se requiera su previa notificación".* En este orden, el Tribunal Fiscal de la Nación está otorgándole a la notificación de la Resolución Condenatoria un efecto que no posee, es decir, si bien considera que el solo dictado de este acto interrumpe el plazo de



#38010557#382102081#20230907164517650

prescripción, mal interpreta cuándo se encontraría extinguida la acción para imponer penas por la imposición misma de la pena.

Es decir que, lo que el *a quo* está malinterpretando es que para que exista imposición de la pena tiene que haber pasado la resolución condenatoria en autoridad de cosa juzgada, cuestión no exigida por el Código Aduanero. En cambio, si se considerara que con el dictado de la resolución condenatoria el juez administrativo agota su competencia y, siendo que es él quien resulta competente para imponer la pena, puede válidamente interpretarse que con el sólo dictado de la resolución condenatoria ya existe imposición de pena y que, en cambio, su falta de firmeza lo que eventualmente impide es la ejecución de la misma – acción que tiene su propio plazo de prescripción (conf. Art. 939 del C.A.), el plazo transcurrido después del dictado de la Resolución condenatoria en nada conmueve a la acción ya cumplida, vale decir, la imposición de la pena.

Observa que, bien distinto es el caso de la acción tributaria, en donde la suspensión del plazo de la prescripción, claramente establece el C.A., que cesa con una decisión que “habilitare” la acción para el cobro de los tributos. Los antecedentes infraccionales recopilados por su parte son suficientes para interrumpir el plazo de la prescripción de la acción para imponer sanciones. Con lo que bastaría solo ello para revocar lo resuelto por el *a quo* en este punto. Sin embargo de considerarse inapropiados para tal interrupción, lo cierto es que el plazo de prescripción se suspendió desde el 04/06/2013 al día 04/06/2014, motivo por el cual, tampoco habría acaecido la prescripción de la acción de su parte.

Esgrime que, sin perjuicio de lo expuesto, es por demás claro que la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 sólo es complementaria respecto de la parte absolutoria de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015. Por lo que si no se considerara lo expuesto en los párrafos precedentes, lo cierto es que la Resolución DE PRLA nº 2857/2015 que condenó a la actora al pago de los tributos y la multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA, fue dictada en plazo.

Por otro lado, y en lo que hace a la notificación, resalta que, tal y como surge del plenario “Hughes Tools S.A.” de fecha 23/09/03, *“la fecha en que fue notificado el fallo aduanero no tiene relevancia alguna para el cómputo de la prescripción...”*, lo que resulta coherente con la interpretación de esta Representación Fiscal respecto a que con el solo dictado resolución aduanera condenatoria ya existe imposición de pena, y su falta de firmeza solo impide la ejecución de la misma. Por todo lo expuesto, la acción penal de la Aduana no se encuentra prescripta.

Precisa que, en relación a los tributos, el Tribunal consideró que la suspensión del plazo de prescripción dispuesta por el art. 805 inc. a) cesaría con el dictado de la resolución aduanera, es decir, sin necesidad que la misma sea notificada y adquiera el estado de firmeza, debido a que, *"...la última parte del inciso a) del art. 805 del C.A., que refiere textualmente al momento en que "recayere" la "decisión", sin que el texto aluda a su notificación"*. Ahora bien, el artículo 805 inc. a) no refiere a la notificación de la resolución condenatoria, hace referencia a una "decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo...".

Ahora bien, para que la Aduana tenga habilitada la vía ejecutiva para el cobro de los tributos requiere de una resolución condenatoria firme, o bien de una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Es decir que, existirán únicamente dos posibilidades de obtener esta *"decisión que habilitare el ejercicio de la acción",* a saber: 1) Cuando la Resolución Administrativa – como la que en estos actuados apeló la importadora – haya sido notificada y no se haya interpuesto recurso contra la misma, lo cual conforme el art. 1139 *"Si no se interpusiere apelación ni demanda contenciosa, cuando fueren viables, la resolución del administrador dictada en los procedimientos de impugnación, de repetición y para las infracciones se tendrá por firme y pasará en autoridad de cosa juzgada",* habilitando entonces este pronunciamiento la ejecución del tributo como acción necesaria para percibirlo. 2) En caso de que la Resolución Administrativa haya sido apelada – como aquí ocurrió –, existirá esa *"decisión habilitante para la ejecución de los tributos"* a la cual la norma refiere, cuando recayere sentencia del Tribunal Fiscal, la que, en virtud del art. 1172, tiene efecto devolutivo, no requiriendo entonces estar firme para proceder a la ejecución dispuesta en el art. 1122.

Precisa que, esto quiere decir que aún hoy el plazo de prescripción para el cobro de los tributos se haya suspendido, ello conforme, ahora, al art. 1134 que le otorgó efecto suspensivo al recurso de apelación interpuesto por la actora contra la Resolución Aduanera dictada por su parte.

Alega que, el Tribunal Fiscal de la Nación considera que el único acto que podría en autos haber interrumpido el plazo de prescripción de la acción para el cobro de los tributos hubiera sido la notificación de la resolución apelada, considerando que "esa notificación habría sido la de *"… la liquidación tributaria aduanera*", conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A." Seguidamente, refiere a que "la notificación de la liquidación tributaria aduanera" que se menciona en el art. 806 inc. a) como acto interruptivo de la acción tributaria, no incluiría a la notificación de la vista del art. 1101 del CA, pese a que, mediante dicho acto se notifica la liquidación tributaria aduanera. Así lo dispone claramente el art. 1103 del C.A.: *"La vista contemplada en el artículo 1101 tendrá los efectos de la notificación de la liquidación de los tributos a que alude el artículo 1094, incido d)".*

#38010557#382102081#20230907164517650

Postula que, sin mayores fundamentos el Tribunal Fiscal entiende que *"la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva".* Así sin más, el Tribunal decide quitarle los efectos interruptivos del plazo de prescripción que posee la notificación de la liquidación tributaria efectuada mediante la corrida de vista del art. 1101 del CA.

En tales condiciones, entiende que, el argumento sostenido por el Tribunal, referente a que la suspensión del plazo de prescripción le quita virtualidad a la interrupción del mismo, no resulta ser correcto. Ya que en definitiva eso mismo ocurre en la lógica del sentenciante, es decir, al notificarse la resolución aduanera, se interrumpe un plazo que ya se encontraba suspendido. ¿En consecuencia, si estamos ante la misma situación (plazo suspendido por la apertura del sumario que luego se interrumpe) por qué el Tribunal Fiscal sostiene que no tendría virtualidad la interrupción del plazo producida por la notificación de la liquidación de la corrida de vista, y en cambió sería plenamente interruptiva la notificación de la liquidación de la resolución aduanera? Sobre ello no se ha expedido el *a quo*. Y es que no hay motivo alguno para que una notificación de la liquidación tributaria tenga virtualidad interruptiva y la otra no. Así lo establece claramente el art. 806 inc a) del C.A. *"La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se interrumpe por: a) la notificación de la liquidación tributaria aduanera".* Y seguidamente el art. 1103 del C.A. dice: *"La vista contemplada en el artículo 1101 tendrá los efectos de la notificación de la liquidación de los tributos a que alude el artículo 1094, inciso d)".*

En dicho contexto, concluye que el plazo de prescripción de la acción de su parte para el cobro de los tributos se suspendió en la fecha en que el auto de apertura de sumario fue dictado. Sobre ello no hay discusión alguna. Ahora bien, dicho plazo no se reanuda por el solo dictado de la resolución condenatoria aduanera, sino que solo se reanuda cuando exista una *"decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo",* que como explicó más arriba sucede en las dos situaciones detalladas. Asimismo, dicho plazo, suspendido por la apertura del sumario contencioso, ha sido interrumpido por la notificación de la corrida de vista, conforme el art. 806 a), 1103 del CA. En consecuencia, no ha acaecido la prescripción de la acción de la aduana para el cobro de los tributos.

Por todo lo expuesto a lo largo de esta presentación, solicita se revoque la sentencia apelada en lo que fuera materia de agravios, debido a que no

ha acaecido la prescripción de las acciones de su parte para imponer penas y cobrar tributos, todo ello con costas a la actora.

III.- Que, en los términos descriptos, corresponde establecer si se verifican los recaudos necesarios para hacer lugar al recurso articulado, para lo cual, es importante recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., *Fallos:* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970)

IV.- Que, previo a todo, corresponde hacer una reseña de la actuación administrativa 12197-3007-2007:

-El 23/02/2007, la Aduana formuló denuncia en los términos de los artículos 970 y 972 del Código Aduanero con relación a la destinación de importación temporal 015001IT14005486K, cuyo vencimiento operó el 27/07/2006.

- El 6/02/2007 se cita y se notifica a la firma importadora a efectos de que aporte las constancias que acrediten la cancelación en tiempo y forma de la destinación referenciada, que se notificó el 10/02/2007.

- A continuación se glosa la carpeta del DIT N° 05 001 IT14 005486 K con su documentación complementaria. A fs. 5 luce la Nota nº 1465/07 (SE PRTE). A fs. 6 la Nota nº 5116/06 (SE PRTE) rectifica el momento imponible, siendo el correcto 27/07/2006.

- El 8/01/2007 se procede a la clasificación y valoración de la mercadería y a fs. 8 se liquidan los tributos.

- El 06/07/2010, se dispone la instrucción a sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. El 9/04/2015 se remiten las Actuaciones a la División Secretaría de Actuación Nº 6. A fs. 11 se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 12 se glosa print de pantalla de consulta de una garantía global o unitaria.

- El 16/04/2015 se corre vista a la importadora en los términos del art. 1101 del C.A., y se cita a la aseguradora, en su carácter de garante de la obligación tributaria. La importadora y la aseguradora se notificaron el 16/04/2015 y el 17/04/2015 respectivamente, conforme constancia de fs. 14 y 57. A fs. 17/56 la importadora contesta la vista.

- El 20/05/2015 la Sección Operativa y Registral de la Dirección Aduanas Metropolitanas detalla la mercadería descargada e informa el saldo de mercadería en infracción.

- A fs. 61 se practica nueva liquidación de tributos y multa según el informe obrante a fs. 59. A fs. 62 toda vez que la garante no se presentó a ejercer sus defensas, se da por decaído el derecho que le asiste a tal efecto.



#38010557#382102081#20230907164517650

- El 24/06/2015 se agrega consulta al registro de infractores que arroja que la firma no registra antecedentes infraccionales.

- El 25/06/2015 se dicta la Resolución DE PRLA nº 2857/15. A fs. 70 el 03/07/2015 se emite el Dictamen nº 1241/15 (DV DSAD). El 07/07/2015 se dicta la Resolución SDG TLA nº 1069/15. A fs. 74 se glosa cédula de notificación cursada a la importadora a efectos de notificar las Resoluciones DE PRLA Nº 2857/15 y SDG TLA Nª 1069/15, que se notificó el 17/02/2021.

V.- Que, desde ya, corresponde adelantar que, asiste razón al Fisco Nacional cuando plantea que la decisión debe ser revocada dado que -en una recta interpretación de lo que establecen las disposiciones del Código Aduanero- sus acciones no alcanzaron a extinguirse por prescripción.

Teniendo en cuenta la fecha de vencimiento del DIT involucrado en el caso (27/07/2006), el plazo de prescripción correspondiente a la acción para imponer penas comenzó a correr el 1/1/07 y, de no mediar causales suspensivas o interruptivas, hubiese vencido el 1/1/12 (arts. 934 y 935, CA). No obstante, el artículo 937 del Código Aduanero establece que la prescripción de la acción para imponer penas se interrumpe por*: "a) El dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario;…d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera".*

Es decir que, dado el texto de las normas involucradas, tanto el auto de apertura del sumario como la resolución condenatoria del Fisco tienen la virtualidad de interrumpir el curso de la prescripción, independientemente, en principio, de que lleguen a conocimiento del afectado (conf. Sala IV del Fuero, en autos 39.480/2015 "Lito Diesel SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sent. del 10/11/15).

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.

En este sentido, 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).

Así lo entendió no sólo la Cámara en pleno en los autos “Hughes Tool SA c/ ANA”, sentencia del 23/9/03 -con relación a la causal del art. 937, inc. d-, sino también la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos:* 332:1109, donde sostuvo -con relación a la causal prevista en el inciso a, del mismo artículo- que el ordenamiento *“habla de ´dictado´ del acto respectivo por lo que si la intención del legislador hubiese sido que se produjera con la notificación de aquel acto, […] así lo habría indicado en el texto legal”.*

En razón de lo expuesto, el plazo de la prescripción de la acción infraccional, que en el caso se había iniciado el 1/1/07, se interrumpió el 6/07/2010, con el dictado del auto de apertura del sumario. A partir del 7/07/2010, comenzó a correr un nuevo plazo quinquenal que hubiese vencido el 7/07/2015; pero la resolución condenatoria se dictó el 25/06/2015, por lo tanto, resulta de toda claridad que la acción del Fisco para imponer penas no se encuentra prescripta.

Por lo demás, dado el texto de las normas involucradas, la fecha en que fue notificado el fallo aduanero no tiene ninguna relevancia para el cómputo de la prescripción porque el Código Aduanero es categórico al establecer en el artículo 937, inciso d, como causal de interrupción de la acción para imponer penas por infracciones aduaneras, “el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera”. A partir de entonces carece de sentido hablar de prescripción de la acción para sancionar, dado que, ya dictada la resolución condenatoria en sede aduanera, forzoso en concluir en que la pena ha sido impuesta.

VI.- Que, asimismo, asiste razón a la demandada en cuanto a que la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 sólo es complementaria respecto de la parte absolutoria de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015.

En efecto, y tal como señala la DGA la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 lo que aprueba es la parte del fallo aduanero que absolvió a la recurrente (artículo 1° de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015), no así respecto de la condena al pago de una multa por la mercadería que sí se comprobó en infracción, y al pago de los tributos adeudados en consecuencia con más correspondientes (artículos 3°, 4° y 5° de la Resolución DE PRLA nº 2857/2015).

La resolución n° 2857/2015, mediante el artículo 1° resuelve absolver a la recurrente por la parte de la mercadería que no se encuentra en infracción y seguidamente en el artículo 2° dispone elevar al Superior, a los fines de su aprobación en los términos del art. 1115 del C.A.

El art. 1115 del C.A. expresamente dispone que *“[d]eben someterse a la aprobación de la Dirección General de Aduanas las resoluciones por las que*

el administrador: a) Desestimare la denuncia, sobreseyere o absolviere, siempre que el valor en aduana de la mercadería involucrada en la causa excediere de PESOS CINCO MIL ($ 5.000)...".

Asimismo, la propia Resolución SDG TLA nº 1069/2015 dice *"[q]ue en virtud de la absolución dispuesta, las actuaciones son elevadas a conocimiento y decisión de esta Instancia, en los términos del art. 1115 del Código Aduanero… corresponde aprobar el pronunciamiento llegado en elevatoria. Ello así, toda vez que de las constancias colectadas en autos, en particular del informe presentado por el área técnica a fs. 59, se desprende que parte de la mercadería introducida ha sido regularizada en legal tiempo y forma, no configurándose en relación a esa mercadería la infracción endilgada"*.

Luego, una vez resuelta la absolución y ordenada la elevación para su aprobación, continúa el fallo condenando a la actora al pago de la multa y los tributos debidos, materia ajena de la elevación para la posterior aprobación por parte del Superior.

A mayor abundamiento, cabe señalar que, la actora apela únicamente las partes del fallo en que se la condena por la infracción cometida, no así la absolución que fue elevada para su aprobación. La recurrente no solo no se agravia respecto de la absolución, sino que ni si quiera menciona la resolución SDG TLA nº 1069/2015 en su escrito de apelación.

Por lo expuesto, no cabe más que concluir que la Resolución SDG TLA nº 1069/2015 compete solamente a la absolución y no a la parte condenatoria de la Resolución DE PRLA Nº 2857/2015, por lo que la fecha que debe tenerse en cuenta a los efectos de la interrupción del plazo liberatorio es la del dictado de la resolución n° 2857/2015 del 25/06/2015.

En consecuencia, la acción de la Aduana para imponer penas no se encuentra prescripta.

VII.- Que a igual conclusión se llega en lo que respecta a la acción para percibir los tributos. En este caso, el plazo de prescripción también comenzó a correr el 1/1/07 y hubiese vencido el 1/1/12 (arts. 803 y 804, CA), pero -en lo que es pertinente señalar- se mantiene suspendido desde el dictado del auto de apertura del sumario del 6/07/2010; toda vez que, hasta la fecha, la acción del Fisco no se encuentra expedita (arg. arts. 805, incs. a y c, 1134 y 1172 del C.A.). Es que, al encontrarse recurrida la sentencia del Tribunal Fiscal y por no existir aún un *"pronunciamiento que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo"* el plazo de la prescripción de la acción tributaria se encuentra todavía suspendido.

En este sentido, este Tribunal ha sostenido que la causal de suspensión prevista en el citado art. 805, inc. 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 (cfr. esta Sala, in re: expte. n° 15/2019 “Pilotes Trevi SACI de Mandatos y Servicios c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 19/05/2020; Sala III, en autos “Isamar S.A. TF 30628-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, expte. nº 86.967/17, del 31/10/2019).

En tales condiciones, deben desestimarse las afirmaciones del organismo jurisdiccional administrativo relativas a que la suspensión del plazo de prescripción dispuesta por el art. 805 inc. a) cesaría con el dictado de la resolución aduanera, es decir, sin necesidad que la misma sea notificada y adquiera el estado de firmeza, debido a que, *“...la última parte del inciso a) del art. 805 del C.A., que refiere textualmente al momento en que “recayere” la “decisión”, sin que el texto aluda a su notificación”*.

Al respecto, cabe precisar que contrariamente a lo argumentado por el Tribunal Fiscal, el artículo 805 inc. a) no alude a la notificación de la resolución condenatoria, sino que claramente hace referencia a una *“decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo...”,* pues sólo la resolución aduanera notificada y que no ha sido apelada tiene fuerza ejecutiva (art. 1139 del C.A.), supuesto, este último, que no se configura en el *sub lite*.

Asi pues, debe advertirse que notificada la mencionada resolución aduanera, y recurrida por el contribuyente, se mantiene la suspensión prevista en la norma, habida cuenta precisamente el efecto suspensivo del recurso de dicha parte en función de lo dispuesto por el art.11334 CA y por no haber recaído aún decisión definitiva que habilite la ejecución, de con la previsión contenida en el art.805 inc.c) de la norma citada.

Por todo lo hasta aquí expuesto, el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación del 8/07/2022, en cuanto declara prescriptas las acciones del Fisco, debe ser revocado.

VIII.- Que sentado ello y, en la medida en que en los presentes autos el Tribunal Fiscal omitió pronunciarse respecto a los planteos de fondo formulados por la parte actora en su escrito de apelación (puntualmente cancelación total del DIT 05001IT14005486K) corresponde reenviar la causa al Tribunal Fiscal para que se expida a su respecto.

IX.- Que las costas de esta instancia se imponen a la actora vencida, de acuerdo con principio objetivo de la derrota del que no existen motivos que justifiquen apartarse (arts. 279 y 68, 1º parte del C.P.C.C.N.).

Por las razones apuntadas, este Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación de la parte demandada y revocar el decisorio del Tribunal



#38010557#382102081#20230907164517650

Fiscal de la Nación en cuanto declaró prescripta la acción del Fisco Nacional para imponer penas y cobrar tributos 2°) reenviar la causa para que el Tribunal Fiscal se pronuncie en cuanto al fondo de la cuestión y 3°) imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (artículos 279 y 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARIA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 08/09/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38010557#382102081#20230907164517650