8612/2024

“Clorox Argentina SA (TF -A) c/DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 25 de octubre de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 28/11/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad de la notificación de la resolución DE PRLA n° 6275/2018, dirigida a Clorox Argentina S.A., con costas. Rechazó el planteo de prescripción de la acción del Fisco opuesto por la actora, con costas. Dispuso la devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación n° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero (Ley Nro. 22.415).

Para así decidir, en primer lugar, por mayoría, sostuvo que, adhería a las conclusiones relativas a las irregularidades procedimentales incurridas por el servicio aduanero en la sustanciación del sumario infraccional que tramitaba mediante Actuación 12197-934-2013, sin perjuicio de lo cual, consideraba que dichas irregularidades causaban la nulidad de la notificación de la resolución DE PRLA n° 6275/2018. Ello por cuanto, formulada la denuncia por presunta infracción del art. 970 del C.A., el 1/3/2013 se disponía la instrucción de sumario el 9/12/2013 y surgía palmaria la omisión del dictado del auto de corrida de vista a la firma. En tales condiciones, previa determinación de multa y tributos y constancia de la inexistencia de antecedentes infraccionales de la sumariada, se dictó la resolución ahora apelada.

Precisó que, la disposición aduanera atacada, fue dictada en cumplimiento de la Instrucción General nº 9/17 (DG ADUA) por lo cual, al tiempo que disponía el archivo de la denuncia infraccional, ordenaba formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Alegó que, el servicio aduanero había omitido la consideración de que el archivo de la denuncia revestía carácter provisorio hasta que transcurra el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado, el archivo devenía definitivo. Por tal motivo la resolución DE PRLA n° 6275/2018 no podía considerarse definitiva y sólo podía reconocérsele efectos de intimación al pago de tributos.

Expuso que, en tal sentido, devenía nula la notificación cuya constancia lucía a fs. 16 de las actuaciones, que fácilmente pudo inducir a la actora a interpretar que la resolución revestía el carácter de definitiva, cuando no lo era.

En consecuencia, consideró que, correspondía declarar la nulidad de la notificación de la resolución DE PRLA n° 6275/2018 dirigida a la firma aseguradora, con costas a la demandada.

Adujo que, conforme lo establecido en los arts. 934 y 803 del C.A., la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras y la acción para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, respectivamente, prescribían por el transcurso de cinco años, los que en el caso comenzaron a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción (art. 935 del C.A.), que constituye el hecho gravado (804 del C.A.).

Aclaró que, en el caso de autos ambas acciones aduaneras comenzaron a correr el 1º de enero de 2009. Teniendo en consideración la fecha del vencimiento de la destinación de importación temporaria en cuestión (20/4/2008) -conforme surgía de fs. 4 de las actuaciones administrativas-, y la fecha en que se dictó el auto de instrucción de sumario (9/12/2013), concluyó que no se constataba en el caso la pretendida prescripción de la acción aduanera por cuanto la apertura del

sumario había suspendido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo dispuesto en el art. 805, inc. a), del C.A.

Añadió que, que dicha norma tampoco exigía que el auto de apertura del sumario sea notificada a la parte.

Por los motivos expuestos, estimó que, correspondía desestimar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas.

Alegó que, el artículo 1104 del Código Aduanero disponía que dentro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo.

Por lo tanto, entendió que, correspondía devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de Actuación n° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, subsanando las irregularidades incurridas, imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el art. 1101 del CA.

Finalmente, manifestó que, en la forma en que se resolvía, no correspondía el tratamiento del resto de los planteos realizados.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 19/02/2024 interpuso recurso de apelación, la parte actora, expresando agravios el 9/03/2024, los que no fueron contestados por la contraria.

Se agravia la recurrente de tres cuestiones centrales: a) No considerar a la Resolución 6275/2018 como definitiva, y declarar únicamente la nulidad de su notificación; b) La falta de tratamiento sobre el planteo de la nulidad de la instrucción del sumario; c) El rechazo del planteo de la prescripción.

Aduce que, el voto mayoritario de la sentencia cuestionada interpreta que la resolución aduanera era de carácter provisorio al considerar que, de acuerdo con la Instrucción General N°9/2017 (DG/ADUA), la resolución no devendría en definitiva hasta que transcurriera el plazo de doce meses. Vencido este, en caso

de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado en la instrucción, el archivo tendría carácter definitivo.

Expone que esa interpretación sobre el carácter de la resolución aduanera omite ciertos puntos que hacen cuestionable el tratamiento de “provisorio” a una resolución que, considera, es definitiva.

Señala que, en ese orden de ideas, la norma es poco clara con respecto al plazo a tener en cuenta para proceder al archivo de la causa, es decir, sí se consideran los 12 meses inmediatos anteriores, o deben transcurrir 12 meses sin acreditar sanción alguna que impida el archivo.

Apunta que, al margen de esa apreciación y, en lo que incumbe a la sentencia cuestionada, el plazo previsto en el apartado H de la norma para considerar al archivo de la causa como definitivo ya se encontraría cumplido al momento en que su parte fue notificada de la resolución. Lo cierto es que desde el dictado de la resolución (06/09/2018) hasta su notificación (17/10/2022) transcurrieron 4 años, 1 mes y 11 días.

Esboza que, bajo esas circunstancias, cabe afirmar que el plazo de 12 meses establecido en el apartado “H” se encontraba ampliamente cumplido, sin que conste en el expediente que han existido otras sanciones que hagan que el archivo provisorio resultaba ineficaz. Sumado a eso, la sentencia intenta darle la naturaleza de “corrida de vista” al acto administrativo que, a todas luces, es una resolución. En atención al anteúltimo párrafo del cuarto considerando del voto del Dr. Juárez, considera que corresponde devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la Secretaría N°1 subsane las irregularidades e imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco de procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el art. 1101 del C.A., es decir, la corrida de vista.

Considera que, la Resolución N°6275/2018, es nula, de nulidad absoluta, por afectar el derecho de defensa de su parte.

Destaca que, conforme surge de los antecedentes, el servicio aduanero omitió la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A., y de esa manera, tuvo por configurada la infracción del art. 970, sin permitirle ejercer su debida defensa.

Asevera que, a la luz de la normativa y la jurisprudencia citada, el cargo tributario notificado mediante el acto resolutorio es nulo por no tener fundamento legal ya que se basa en un supuesto fáctico inexistente. No se puede pedir a su parte que casi 10 años después, pretenda defenderse de los extremos que no han quedado debidamente probados y que, en todo caso, si hubiera merecido alguna observación la Aduana tuvo amplias facultades para requerirlo al momento y no una década después, máxime cuando la misma resolución manda archivar las actuaciones en lo referido al aspecto sancionatorio, pero se le exige que pague los tributos, cuando jamás se le ha dado la posibilidad de defenderse en el marco del sumario infraccional ya que nunca se le corrió la vista que indica el C.A.

En segundo lugar, se agravia por la falta de tratamiento al planteo de nulidad de la instrucción de sumario opuesto oportunamente.

En este sentido, pone de relieve que, el acto que instruye sumario a fojas 7 de las actuaciones administrativas, fue emitido el 09/12/2013, unos pocos días antes de configurarse la prescripción. El “acto administrativo” aquí impugnado, no reúne los requisitos exigidos por el Código Aduanero en su art. 1094, lo que implica una imposibilidad cierta para el debido ejercicio del derecho de defensa.

Argumenta que, el artículo 1094 del CA exige que la resolución de apertura de sumario determine o identifique los hechos a investigar, así como la verificación de la mercadería en infracción, clasificación arancelaria y su valoración, las medidas cautelares, la recepción o declaraciones de los presuntos responsables, la liquidación de los tributos que correspondan y demás diligencias conducentes a los esclarecimientos de los hechos. Es claro entonces que, bajo la premisa de que toda imputación penal-infraccional debe sustentarse en elementos determinados, debidamente identificados y en una instancia previa al devenir de la defensa que

deba realizar el imputado. De lo contrario, ante la falta de los recaudos exigidos por la ley o ejecutados con posterioridad al tiempo establecido por la norma, el acto administrativo relativo a la apertura de sumario estará viciado.

Observa que, el mismo supuesto se plantea en el presente, en tanto el auto de apertura del sumario no detalla los hechos constitutivos de la infracción, y jamás existió corrida de vista por lo que no se pudo subsanar la irregularidad del defecto del auto de apertura del sumario.

Pondera que, es claro que el fisco-cuando caía el telón temporal- quiso mantener con vida su pretensión punitiva. Para ello, instruyó sumario, sin individualizar debidamente el ilícito enrostrado. El hecho que se vulnere lo normado por el art. 1094 convierte al mismo en nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley y al estar viciada por tanto la causa, los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional

En función de todo lo expuesto, solicita se dicte la nulidad del auto de instrucción de sumario, y consecuentemente la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos.

Por último, sostiene que su parte se ve perjudicada por el rechazo al planteo de prescripción.

Apunta que, en la sentencia que aquí se recurre, el tribunal consideró que la acción del Fisco para reclamar tributos no estaba prescripta, debido a que el auto de instrucción de sumario dictado el 09/12/2013 (unos pocos días antes de que opere la prescripción) habría suspendido el computo del plazo de prescripción.

Al respecto, afirma que, la instrucción de sumario carece de todo efecto suspensivo del plazo de prescripción, toda vez que no puede considerarse válido, ya que no cumple con los requisitos previstos en el artículo 1094 del Código Aduanero. Bajo estas circunstancias, el 06/09/2018 la Aduana dictó la resolución condenatoria, la que levantaría la suspensión y retomaría el conteo del plazo. En

línea a ello, el art. 805 inc. c) del C.A. establece que la presentación del recurso vuelve a suspender el plazo de la prescripción.

En ese orden, el organismo aduanero notificó el dispositivo resolutorio el 18/10/2022 (cuatro años después de su dictado). Consecuentemente, los efectos de la extinción liberatoria por el transcurso del tiempo (prescripción) se encuentran configurados en el caso.

Para una mayor claridad, acompaña un desarrollo de la línea de tiempo respecto del plazo de prescripción: Vencimiento temporal: 20/04/20081. Comienzo del plazo de prescripción: 01/01/20092. Se dicta el auto de instrucción de sumario: 09/12/2013 Se suspende el plazo de prescripción, habiendo transcurrido 4 años 11 meses y 9 días. 3. Se dicta la resolución aduanera: 06/09/2018 Se levanta la suspensión del plazo de prescripción.4. Se notifica la resolución aduanera: 18/10/2022.5.

Atento a ello, advierte que desde el vencimiento de la temporal hasta la apertura de sumario y entre la resolución aduanera hasta el presente recurso de apelación han pasado más 9 años, superando ampliamente el plazo de prescripción.

III.- Que, en primer lugar, corresponde 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.

IV.- 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).

V.- Que, de las actuaciones administrativas nro. 12.197-934-2013, se desprende que:

(i) del Acta de Denuncia n° 564/2013 de fecha 1/03/2013 surge que los hechos consistieron en una *"de acuerdo al control de oficio efectuado, se formula por infracción prima facie tipificada en el art. 970 del C.A. para la destinación: 07001IT14003023U"* (fs. 3).

(ii) a fs. 5 y 6 se efectúa (sin indicarse fecha) la carga tributaria y la liquidación de los tributos.

(iii) con fecha 9/12/2013 se dispuso la instrucción de sumario (fs. 7).

(iv) con fecha 8/07/2014 se remitieron las actuaciones a la Sección Control de la Recaudación y Garantías (fs. 8).

(v) con fecha 25/07/2014 mediante Nota n° 393/2014 se informa que la póliza 935703 es electrónica (fs. 10).

(vi) a fs. 11, SIN INDICARSE FECHA, obra la liquidación de los tributos y de la multa.

(vii) con fecha 6/09/2018 se dictó la resolución 6275/2018, por la que el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, resolvió: *"ARTICULO 1°: ARCHIVAR la presente causa en los términos de la instrucción general n° 9/2017 (DGA) (…) ARTICULO 3°: FORMULAR CARGO al importador CLOROX ARGENTINA SA (…) en concepto de derechos de importación, estadística e IVA, cuyo monto asciende a la suma de U$S 3.240,02 (…) y por la suma de $ 6.407,14 (…)"* (fs. 13 y vta.).

VI.- Que de lo expuesto, se desprende que el auto de apertura del sumario del 9/12/2013, no cumplió con los extremos legales exigidos por el artículo 1094 del Código Aduanero para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye al acto de inicio de la facultad investigativa (art. 805, inc. a), por no incluir entre sus antecedentes la determinación, clasificación y valoración de la mercadería involucrada en el DIT fiscalizado, ni la liquidación de los tributos y multa que a consideración de la autoridad de aplicación en la materia correspondería que la firma imputada abonara; recaudos que, fueron incorporados con posterioridad a haber sido dictado dicho acto.

En este contexto, cabe señalar que, la liquidación de los tributos presuntamente adeudados, así como la liquidación de la multa, fue incorporada entre el 25/07/2014 y 6/09/2018, es decir, luego de dictado el auto de apertura de sumario, del 9/12/2013, y una vez operada la prescripción de la acción del Fisco Nacional, el 31/12/2013; todo lo cual impide considerar la posibilidad de tener por subsanadas las deficiencias apuntadas, con lo actuado con posterioridad al suceso examinado.

VII.- Que, en este contexto, cabe señalar que, la falta de la liquidación tributaria, al momento de abrir el sumario, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc.a), del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente vista al particular y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas (conf. Sala III, *in re*, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013 y expte. n° 3.063/2020 “Sancor Cooperativa de Seguros Limitada TF 40026-A c/ DGA, s/Recurso Directo de Organismo Externo”, del 17/03/21).

Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero.

De este modo, resulta de toda claridad que la resolución de apertura del sumario es nula, de nulidad absoluta en tanto luce emitida en vulneración de la ley aplicable y carece, por ende de aptitud para suspender e interrumpir la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para percibir los tributos e imponer multa, respectivamente (conf. esta Sala, en autos 21.906/2017 “Denso Manufacturing Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 13/7/2017).

VIII.- Que, confirmada la declaración de nulidad de la resolución de apertura del sumario, no habiéndose verificado alguna de las causales suspensivas y/o interruptivas del término liberatorio quinquenal (rector en la especie tanto en lo relativo a la acción para perseguir el cobro de tributos como para imponer penas por la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero; conf. artículos 803 y 934, ambos del Código Aduanero), en relación a la Destinación de Importación “07001IT14003023U”, y teniendo en cuenta que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1/2009, se concluye que la prescripción efectivamente operó el 31/12/2013, por lo que a la fecha del dictado de la resolución DE PRLA n° 6275/2018, se encontraba extinguida la facultad de la aduana para imponer penas y reclamar el pago de tributos.

Cabe aclarar en este punto que, si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, razón por la cual en caso de duda, debe preferirse la solución que mantenga vivo el derecho (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en *Fallos:* 327:1629 y 329:1012, entre otros), la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales es de carácter absoluto y no puede ser soslayada (art. 14, inc. b),

LNPA), pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

En consecuencia, el acto obrante a fs. 7 de las actuaciones administrativas debe reputarse nulo, de nulidad absoluta en tanto violatorio de la ley aplicable –término que comprende tanto al ordenamiento constitucional como la violación de una ley, un reglamento, un tratado una resolución (conf. dictamen de la PTN 196:80)–, y carece, por ende de aptitud para suspender e interrumpir la prescripción de las acciones del Fisco para percibir los tributos e imponer la multa, respectivamente (en idéntico sentido Sala IV *in re:* "YPF SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo" del 27/04/2017 y "Agencia Marítima TAGSA SA (TF 27435-A) c/DGA", del 11/06/13 y sus citas).

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso de la actora y revocar el pronunciamiento del TFN. Asimismo, corresponde declarar nulidad del auto de apertura del sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos contra Clorox Argentina S.A., con relación al DIT 07001IT143023U.

IX.- Que lo dicho basta para la solución del caso, resultando inoficioso expedirse en punto a las restantes cuestiones propuestas por el recurrente.

En este sentido, recuérdese que quienes suscriben no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, en *Fallos*, 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970; entre otros).

X.- Que las costas de ambas instancias se imponen al Fisco Nacional, por no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general de la derrota rector en la materia (conf. artículos 279 y 68, primera parte, del CPCCN).

En consecuencia, este Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación de la actora y revocar el pronunciamiento del TFN de fecha 28/11/2023;

2°) declarar nulidad del auto de apertura del sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer perseguir el cobro de tributos contra Clorox Argentina SA relativos al DIT 0700IT14003023UM y 3º) imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional (conf. artículos 279 y 68, primera parte, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 25/10/2024
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

#38969428#431837589#20241024155433978