55478/2019 DENSO MANUFACTURING ARGENTINA SA TF 28874-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2020.- SMZ

VISTOS: y CONSIDERANDO:

I. Que, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, por sentencia obrante a fs. 767/773, resolvió: declarar la nulidad del auto de apertura de sumario de las actuaciones administrativas No. 608514-712-2005, por ende, hacer lugar a la excepción de prescripción de la acción de la DGA, y revocar la Resolución No. 7670/2010 (DE PRLA), en cuanto fue materia de agravios, con costas.

Para así decidir, tras hacer una reseña de las actuaciones administrativas, en primer término, se pronunció sobre el planteo de nulidad del auto de apertura del sumario. Para ello, señaló que el 21/10/05 se dispuso la instrucción del sumario, al límite del cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 1/1/06, con la mera indicación de que la firma no había regularizado dentro del plazo concedido la situación de mercadería ingresada mediante al DIT Nº 99 001 IT14 002288U, sin siquiera ordenar que se proceda a la verificación y posterior liquidación tributaria. Indicó que la vista se corrió con fecha 17/08/10, casi 5 años después de la apertura de sumario, nuevamente al límite que se venciera el plazo prescriptivo para imponer penas. Por lo que entendió que el auto de apertura del sumario había sido dictado al solo efecto de interrumpir el curso del término de la prescripción.

Destacó que la valoración y clasificación de la mercadería, como así también la liquidación tributaria, se realizaron en el año 2010.

Asimismo, consideró que el auto de apertura de sumario del 21/10/2005 (fs. 31 de las act. adm.), constituyó “un acto de mero trámite indicativo que abrió el sumario pero que es insuficiente para ostentar los efectos de suspender e interrumpir la prescripción en materia de tributos y multa, respectivamente, pues en este caso es evidente que había sido

dictado en detrimento del derecho de defensa en juicio y a un proceso sin debidas dilaciones" (conf. fs. 771).

En este punto, sostuvo que no puede arribarse a la conclusión de que acto de apertura de sumario resultara saneable por la vista corrida, la cual se dispuso casi 5 años después, aun cuando ambos actos debían evaluarse de un modo integrado.

Concluyó, en ese orden, que el acto de apertura resultaba nulo por no cumplir los requisitos esenciales, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 7 y 14 de la LNPA.

A ello, añadió que de la compulsa de las actuaciones resultaba claramente que el acto de apertura de sumario en estudio no cumplía con los requisitos exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituyera válidamente y surtiera los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Agregó que en el caso no existía la posibilidad de subsanar la restricción de la defensa en juicio, puesto que es la Aduana quien tiene a su cargo la demostración de los elementos materiales de la infracción.

Por otro lado, y en cuanto al planteo de prescripción respeto de los tributos y la multa, el TFN señaló que en el caso el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2001, por lo cual no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción -al considerar nulo el auto de apertura de sumario de fecha 21/10/05-, la misma operó el 01/01/06.

II. Que, la AFIP – DGA apeló la sentencia a fs. 777/781, recurso que fue concedido a fs. 782, y expresó agravios a fs. 783/789 vta., los que fueron replicados por la contraria mediante la presentación de fs. 794/800vta.

Considera que el acto de apertura del sumario no debe tener todos y cada uno de los requisitos estipulados en el art. 1094, del C.A, y que no debe automatizarse su aplicación. En este sentido, señala que sostener la obligatoriedad de llevar adelante sin distingo cada uno de los incisos no encuentra refugio jurídico-lógico; de ser así el servicio aduanero

debería disponer medidas cautelares innecesarias, ineficaces, al solo efecto de cumplir la totalidad de los requisitos previstos en la norma, y evitar la tacha de nulidad de la instrucción sumarial.

Agrega que bajo el prisma del art. 1085 del C.A., resulta de imposible concreción el desenlace legal al que llegara el Tribunal Fiscal cuya sentencia se impugna.

Ejemplifica, en la misma línea, con el requisito de verificación de mercadería faltante.

Por su parte, aduce que la posición tomada por el TFN no permite interpretaciones colaterales: se deben cumplir con todos los requisitos del art. 1094 del C.A., sin merituar su necesidad. Añade que la teoría desplegada por el TFN implica un excesivo rigor formal disociado de la realidad.

En cuanto a la falta de determinación de los hechos constitutivos, el apelante señala que el auto cuya nulidad está en discusión es la consecuencia natural de sus antecedentes. Agrega que se cumplió con la determinación de los tributos y con el pase para efectuar la liquidación de la multa.

Indica que, al momento de correr la vista, se encontraban confeccionadas las liquidaciones correspondientes en relación a la mercadería no exportada en tiempo y forma, en la que se detalla la P.A. de la mercadería, el valor en Aduana y los tributos aplicables.

Más adelante indica que el TFN confunde “disponer” con “liquidar”.

Por su parte, sostiene que hasta la efectiva declaración de nulidad, la apertura sumarial generó los efectos que la ley le asigna en relación a la acción del Fisco para percibir tributos: suspendió el curso de la prescripción. Señala que estaríamos ante un vicio subsanable, la declaración de invalidez es constitutiva, es decir que produce efectos solo para el futuro.

IV. Que, de forma preliminar, conviene reseñar la normativa aplicable a la cuestión. Según el Código Aduanero —en tu texto aplicable a la fecha de los hechos— la acción de la AFIP – DGA para reclamar el pago de los tributos y multas aduaneras tiene un plazo de prescripción de 5 años (art. 803 y 934), que se inicia el 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se produjo el hecho gravado (art. 804 y 935). Dicha prescripción se suspende, respecto a los tributos, 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" (art. 805, inc. a), y se interrumpe por "la notificación de la liquidación tributaria aduanera" (art. 806, inc. a). Respecto a las multas la prescripción se interrumpe por el dictado del acto de apertura de sumario (art. 937, inc. a).

En cuanto a la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el Código Aduanero establece en el Artículo 1094 que en ella "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"

V. Que, a fin de circunscribir el objeto de análisis por esta Alzada, es preciso señalar que el apelante en su memorial de agravios no ha cuestionado la decisión del TFN —de declarar la nulidad de la apertura del sumario— en base al fundamento según el cual, por caso, las nulidades procesales deben ser ponderadas con criterio restrictivo y solo dictarse en el resguardo constitucional de la defensa en juicio, por lo


#34204402#273888991#20201118075853153

que, en cada caso, debe acreditarse el perjuicio ocasionado a ese derecho (aplicado por este Tribunal, en expte. 30.794/2016, “Garriga, Marcelo C/ DGA s/Recurso directo de organismo externo”, sentencia del 27/02/2018 y expte. 36.790/2016 “Citricola Ayui SAAICC TF 25929-A c/DGA”, sentencia del 8/09/2017, entre otros). Cabe recordar, en ese orden, que el Tribunal solo puede pronunciarse sobre lo que resulta planteado por el apelante (arts. 277 y 278 del Código Procesal).

Ahora bien, el núcleo central del agravio del apelante reside en una interpretación jurídica del artículo 1094 del Código Aduanero. En efecto, según la demandada, el Tribunal Fiscal de la Nación en su sentencia interpretó dicho artículo de manera tal que la regla de derecho que emana del mismo implica que el acto de apertura del sumario aduanero debe contener, ineludiblemente, todos los requisitos allí enumerados. Esto significa, a criterio del quejoso, incurrir en un excesivo rigor formal en la interpretación de la norma aduanera.

En efecto, el TFN constató que el acto de apertura del sumario obrante a fs. 31 de las act. adm. no reúne los “requisitos esenciales” de la normativa aduanera y la LNPA. Esto es muy distinto a afirmar, como interpretó el apelante, que el a quo haya cuestionado la validez del acto de apertura porque no cumplía “todos” los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. En este punto, no puede dejar de advertirse que, en su memorial de agravios, la AFIP – DGI no ha esbozado argumento alguno tendiente a demostrar que dicho acto inicial del sumario sí cumplió con los requisitos esenciales (aunque no hubiesen sido todos).

En otro orden de ideas, el TFN realizó una valoración integral de la conducta de la DGA. En este punto, destacó como hechos relevantes de las actuaciones que la DGA dispuso la apertura del sumario 21/10/05, al límite del vencimiento del plazo de prescripción, el cual operaba el 1/1/06. Asimismo, que luego de ese acto que, según la norma aduanera, suspendiera la prescripción, se corrió vista al sumariado (cfr. fs. 55/vta)

con fecha 17/08/10, nuevamente al límite de la prescripción. Circunstancia que es advertida por DGA a fs. 44, en ocasión de solicitar de manera urgente un informe a la división verificación atento que la prescripción operaba con fecha 21/10/2010. A partir de estos hechos el TFN ponderó que la DGA actuó en detrimento del derecho de defensa y en un proceso sin indebidas dilaciones del administrado, al utilizar un método para prolongar la investigación sumarial en el tiempo. Como se puede advertir, ese juicio dista mucho de constituir un "excesivo rigor formal", pues el TFN realizó una verdadera valoración de la conducta de la DGA en conjunto que, en su memorial de agravios, tampoco ha esgrimido argumentos para desvirtuar las calificaciones que merecieron su proceder.

VI. Que, por lo demás, y solo a mayor abundamiento, cabe recordar que este Tribunal ya se ha expedido acerca de la interpretación que cabe asignarle al art. 1094, inc. d), del Código Aduanero.

En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos 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 —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 años después de realizado el hecho gravado—; y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas (conf. in re, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/ DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013).

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


#34204402#273888991#20201118075853153

procedimiento aduanero (esta Sala, causa "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A." citada).

VII. Por los fundamentos expuestos, y en atención al propio límite de los agravios que han sido formulados, a los que debe sujetarse este Tribunal (art. 279, CPCCN), el recurso de apelación de la AFIP – DGA, debe ser rechazado.

VIII. Que en punto a las costas corresponde su imposición a la recurrente vencida, toda vez que no existen motivos para apartarse del principio establecido en el art. 68 del CPCCN.

Por ello, se **RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación de la AFIP – DGA y confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios. Con costas (art. 68, CPCCN).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancias que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese, y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO