República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-15973498-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Febrero de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EX-2021- 84138521-APN-SGASAD#TFN (ENVASES DEL PLATA SA)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso y Juan Manuel Soria (por encontrarse en uso de licencia el Dr Héctor H. Juarez), con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos **EX-2021- 84138521-APN-SGASAD#TFN (ENVASES DEL PLATA SA)**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la actora por apoderado, interpone recurso de apelación contra la **RESOLUCIÓN DE PRLA Nro. 1883/2018** recaída en el **Expediente Administrativo SIGEA 1-250784-2008**, en la que se dispuso: ***ARTICULO 1°) DISPONER EL ARCHIVO,*** *de las presentes actuaciones de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General N° 0009/17 (D.G.A.).-* ***ARTICULO 2°) FORMULAR CARGO*** *por la suma de DOLARES SETECIENTOS SETENTA Y SEIS CON 57/00 (U$S 776,57) en concepto de TRIBUTOS…”*. Relata brevemente los hechos que originaron la causa, y en primer término plantea la ilegalidad del punto J de la Instrucción General N° 9/17 (D.G.A.) en virtud del cual en la resolución apelada se formula cargo en concepto de tributos y al mismo tiempo se dispone archivar las actuaciones sumariales. Argumenta que la referida Instrución contradice una norma de rango superior, en franca violación al artículo 31 de la Constitución Nacional, dado que, es el Código Aduanero, Ley del Congreso de la Nación, el que determina en qué casos corresponderá el pago de los tributos, siendo que en el caso la Dirección General de Aduanas, mediante una Instrucción General, ha modificado los preceptos legales al determinar que se pueden reclamar tributos sin la comprobación de infracción alguna, violando ello el derecho al debido proceso establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Cuestiona que la firma ENVASES nunca haya sido citada en el expediente por el que se le instruyó el sumario en trato, ni se le haya dado la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, habiendosela determinado como deudora de tributos, vulnerando también su derecho de propiedad tutelado en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia de esta Sala “E” y manifiesta que la Instrucción General N° 9/17 además es inconstitucional porque viola la garantía de razonabilidad establecida en el art. 28 de la CN tornando arbitrario el accionar de la Aduana y el principio de legalidad, ya que siendo una norma de jerarquía inferior, emanada de un

organismo dependiente del Poder Ejecutivo,- establece en definitiva la facultad de percibir un tributo- dando lugar a que el fisco pueda reclamar tributos sin causa, con reclamos injustos y enriquecimiento ilegítimo para el Estado. Señala que la Instrucción General N° 9/2017 de la Dirección General de Aduanas prescinde de la configuración del hecho imponible, pero no del reclamo tributario por lo que el tributo que se reclama carece de causa. Aduce que el único interés que ha perseguido el servicio aduanero con la IG 9/17 es hacer ejercicio de su función recaudatoria y señala que como el Tribunal Fiscal no se encuentra facultado para expedirse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones (art. 1164 del Código Aduanero), solicita que se revoque el artículo 2 de la Resolución DE PRLA Nº 1883/2018 declarando la inaplicabilidad el punto J de la Instrucción General Nº 9/2017 de la Dirección General de Aduanas en este caso, y se ordene el archivo total de estas actuaciones. Finalmente plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos y expresa agravios en relación al fondo de la cuestión. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la recurrente. Niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria, que no sean expresamente reconocidos o que surjan de las constancias de las oficinas de su mandante en las actuaciones administrativas y hace un resumen de los antecedentes del caso. Contesta los agravios de la actora y en referencia a la ilegalidad planteada, manifiesta que el Tribunal Fiscal tiene prohibido considerar la inconstitucionalidad y destaca que no hubo precedentes de la CSJN en los que se hubiera declarado la inconstitucionalidad de la Instrucción General N° 9/17. Sostiene que la actora debió optar por otra vía, acudir directamente a la justicia contencioso administrativa y refiere a la aludida Instrucción General. Aduce que no puede existir vulneración real al derecho de defensa ya que el derecho en cuestión ha perdido virtualidad en la media que el procedimiento infraccional se archivó, y agrega que respecto al cargo firmulado la actora tuvo oportunidad de aportar los elementos de prueba que acrediten sus dichos. Asegura que la diferencia tributaria se encuentra acreditada en autos, y ante tal circunstancia, habiéndose producido el hecho imponible corresponde el pago de los tributos. Sostiene que ninguna Instrucción de la Dirección General de Aduanas podría dispensar el pago de los tributos dispuestos por la legislación vigente y además los tributos se deben por la producción del hecho imponible, y no por la comisión o no de una infracción, como erróneamente sostiene la actora. Refiere a los arts. 635 y 636 del CA y manifiesta que, a contrario de lo postulado por la actora, la formulación del cargo por la diferencia tributaria es el resultado de considerar a la mercadería importada para consumo, sin perjuicio del archivo de las actuaciones sumariales por considerar antieconómico su prosecución en relación a la presunta infracción. Agrega que, no se verifica en autos la alegada colisión constitucional de dicha Instrucción General, si no más bien que esta traduce una política de gestión interna del servicio aduanero que se mantiene dentro de los límites que el Código Aduanero le demarca. Expresa que todo lo expuesto quita sustento a lo sostenido por la actora y respecto a la violación del debido proceso manifiesta que el Servicio Aduanero no omitió correr vista de lo actuado, sino que decidió dejar sin efecto las actuaciones sumariales antes de llegar a ese estadío del proceso, y procedió a reclamar el tributo debido por haberse producido el hecho imponible. Finalmente contesta la prescripción planteada por la actora solicitando su rechazo y el resto de los agravios en relación a la cuestión de fondo. Ofrece como prueba las act adm del caso, formula reserva del Caso Federal y solicita que se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con expresa imposición de costas, a cargo de la contraria.

III.- Que con fecha 02/02/2022 se declaran como de previo y especial pronunciamiento los planteos de nulidad y prescripción formulados por la actora y con fecha 11/02/2022 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las **actuaciones administrativas Nro. 1-250784-2008** se inician a fs. 1 con la orden de intervención de orden de fiscalización externa: 086370E19001057Y. A fs. 2 obra la Nota 94/08 (SE CDOA) informando que se procedió a supervisar la mercadería correspondiente al **DI 08 001 IC05 002593 P** y a la extracción de muestras para ser enviadas al Item. A fs. 3/7 se glosa una copia de la destinación mencionada (oficializada el **23/01/2008**), obrando a fs 8/15 la Solicitud de Análisis de la mercadería extraída. A fs. 20/25 se agrega el informe de ensayo del INTI en cuestión. A fs. 27 se agrega una copia de la carpeta de la destinación involucrada en la causa y a fs. 29 se labra el Acta de Denuncia por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 del CA. A fs 32 se practica la liquidacion del presunto perjuicio fiscal generado en la causa. A fs. 35 se agrega un telegrama por el que se le hace saber a la firma importadora que se ha formulado denuncia con relación al DI 08 001 IC05 002593 P. A fs. 37 se remite lo actuado al Jefe de la Sección Control de Destinaciones y a fs. 40 mediante la Nota Nro 462/08 (DV COPA) se eleva lo actuado a la Sección Procedimientos Legales Aduaneros. A fs. 41 con fecha **30/04/2013** se apertura sumario infraccional, conforme art. 1090 inc C del C.A y se ordena que se practique liquidación a los fines de la prosecución del tramite sumarial. A fs. 42, con fecha **14/07/2017**, se ordena el giro de lo actuado atento el plazo de prescripción. A fs 43 se informa que los imputados no registran antecedentes y a fs. 44 con fecha **9/04/2018** se dicta la **Resolución DE PRLA 1883/2018**, que se le notifica a la importadora el **18/08/2021** (ver fs 49).

V.- Que corresponde resolver en autos los planteos de nulidad y prescripción formulados por la recurrente.

Que la actora plantea que el art 2 de la resolución apelada es nulo de nulidad absoluta, invocando la ilegalidad del punto J de la Instrucción General N° 9/17 (D.G.A.) y la inconstitucionalidad de la referida Instrucción, cuestionando que en el mencionado articulo se formula cargo en concepto de tributos sin haberse comprobado la comisión de la infracción que originara el sumario. Plantea la inconstitucionalidad de la referida Instrucción General argumentando que la Dirección General de Aduanas, mediante una Instrucción General, ha modificado preceptos legales al determinar que se pueden reclamar tributos sin la comprobación de infracción alguna y sostiene que en la causa se ha violado el derecho al debido proceso establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional, en atención a que nunca ha sido citada en el expediente por el que se le instruyó el sumario en cuestión, ni se le ha dado la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, habiéndose determinado su calidad de deudora de tributos, vulnerando también su derecho de propiedad tutelado en el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Que la representación fiscal, al contestar el traslado del recurso sostiene que este Tribunal no se encuentra facultado para analizar la ilegalidad invocada por la actora y manifiesta que no puede existir en el caso vulneración real al derecho de defensa, ya que el derecho en cuestión ha perdido virtualidad en la medida que el procedimiento infraccional se archivó, y agrega que respecto al cargo formulado, la actora tuvo oportunidad de aportar los elementos de prueba que acrediten sus dichos. Respecto a la violación del debido proceso manifiesta que el Servicio Aduanero no omitió correr vista de lo actuado, sino que decidio dejar sin efecto las actuaciones sumariales antes de llegar a ese estadío del proceso, y procedió a reclamar el tributo debido por haberse producido el hecho imponible.

Que tal como sostiene la recurrente el servicio aduanero al dictar la resolución apelada en autos ordenó el archivo de las actuaciones de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General 9/17 (DGA), reclamándole el pago de tributos con relación al **DI 08 001 IC05 002593P**.

Que la mencionada Instrucción General 9/17 (DGA) fue dictada por el Subdirector General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, con el objeto de establecer las pautas procedimientales que habilitan a los jueces administrativos a disponer el archivo de las actuaciones sumariales en las que se investiga la presunta comisión de infracciones aduaneras cuyos montos tornen antieconómico instrumentar y continuar las medidas implementadas tendientes a lograr su cobro. En la instrucción se establecen las areas intervinientes en las que resultará obligatoria la aplicación de la misma, el procedimiento a seguir por la referidas areas y los requisitos que deben cumplirse para hacer efectivo lo dispuesto en la Instrucción (archivo provisorio de los sumarios).

Que en cuanto a la naturaleza de las Instrucciones me remito a lo expuesto en el voto de la Dra. García Vizcaíno, en la causa Mardi SA sent. del 07/11/08, -voto al que adherí- entre otras, (confirmada por la CNACAF Sala V sent del 17-12-2009) en la que dijo: “Que, en primer lugar, debe recordarse que Giuliani Fonrouge enseñaba que las circulares normativas o instrucciones emitidas por las dependencias oficiales no tienen carácter obligatorio para los particulares, “por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la Administración”. Agregaba que “si, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartaran de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia Administración” (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, 1986, p. 65; vol. I, 1997, p. 89; t. I, 2004, ps. 71 y 72). Que, por mi parte he limitado la validez de las instrucciones de los organismos recaudadores sólo al caso de que fuesen favorables a los contribuyentes, ya que éstos podrían invocarlas como interpretación general del organismo, a efectos de considerarse liberados por el pago efectuado conforme a ellas, así como para enervar la presunción de culpabilidad si se imputa al particular alguna infracción impositiva. Por lo demás, de ser favorables a los contribuyentes, es obvio que no estarían interesados en requerir la declaración de su ilegalidad” (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Tomo I, ps. 178/179, AbeledoPerrot, 4a. Edición, Buenos Aires, 2009). Que se ha destacado que las instrucciones generales “no son publicables en el Boletín Oficial, ni tienen alcance normativo frente a contribuyentes y terceros” (GÓMEZ, Teresa - FOLCO, Carlos M. Procedimiento Tributario, 6ª ed., LA LEY, Buenos Aires, 2009, p. 30)”.

Que teniendo en consideración lo expuesto corresponde analizar si la resolución apelada resulta ajustada a derecho o bien resulta nula como sostiene la recurrente, aclarando que este Tribunal no se encuentra facultado para pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional que la recurrente plantea, en los términos de lo normado en el art 1164 del CA.

Que a los fines aludidos debe señalarse que del cotejo de las actuaciones administrativas que originaron la cuestión resulta que se iniciaron con la orden de fiscalización externa: 086370E19001057Y emitida con relación al **DI 08 001 IC05 002593 P** (oficializado el **23/01/2008**). Que luego de glosarse las constancias de la extracción de muestras de la mercadería en trato, del informe del ensayo del INTI y una copia de la carpeta de la destinación involucrada en la causa, a fs. 29 se labró el Acta de Denuncia contra la aquí actora por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 del CA.

Asimismo resulta de las act adm que a fs. 35 se agrega un telegrama por el que se le hace saber a la firma importadora que se ha formulado denuncia con relación al **DI 08 001 IC05 002593 P** y posteriormente se remite lo actuado al Jefe de la Sección Control de Destinaciones y luego mediente la Nota Nro 462/08 (DV COPA) se eleva lo actuado a la Sección Procedimientos Legales Aduaneros, que a fs. 41 con fecha **30/04/2013** apertura sumario infraccional conforme art. 1090 inc C del C.A, ordenando que se practique liquidación a los fines de la prosecución del tramite sumarial.

Que luego de más de 4 años de aperturado el sumario a fs. 42 de las act adm, con fecha **14/07/2017**, se ordena el giro de lo actuado atento el plazo de prescripción y a fs 43 se emite un informe en el que se indica que los imputados no registran antecedentes, siendo a fs. 44 que con fecha **9/04/2018** se dicta la **Resolución DE PRLA 1883/2018** apelada en la causa en la que se intima a la recurrente el pago de tributos, que se notifica el **18/08/2021** (ver fs 49).

Que de lo precedentemente expuesto resulta que en el caso se bien se formuló denuncia por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA y se instruyó sumario en los términos del art 1090 inc c) del CA, sin perjuicio de lo ordenado a fs. 41, se omitió correr vista de lo actuado a los presuntos imputados (importador y despachante de aduanas).

Que no resulta ajustado a derecho el proceder de la Aduana en cuanto exige el pago de tributos a la recurrente, sin haberle dado la posibilidad de ejercer debidamente su derecho de defensa, garantizado por el art. 18 de la CN y por el CA según el procedimiento de que se trate (arts. 1101, 1053, 1055 y cctes). Ello así, toda vez que si bien por aplicación de la IG 9/2017 se ordena el archivo provisorio de la causa con fundamento en el importe de la multa que correspondería por la comisión de la infracción tipificada en el art 954 inc a) del CA, dicha cuestión no implica que la Aduana pueda intimar el pago de tributos sin la previa intervención del imputado o responsable tributario, resultando imperioso que se establezca en forma clara dentro de qué procedimiento se exigen los tributos en cuestión, a fin de garantizar el derecho al debido proceso.

Que el hecho de que, a pesar de estar reglado en el Código Aduanero, se haya prescindido de correr vista a la recurrente coartó a la importadora la posibilidad de formular su descargo y acompañar las pruebas tendientes a desacreditar la imputación que la aduana le ha indilgado y por la cual le exige el pago de tributos.

Que la omisión mencionada no puede ser subsanada ante esta instancia, toda vez que la misma ha conllevado, como se dijo, la violación del debido proceso de raigambre constitucional, debiendo destacarse que la recurrente recién tomó conocimiento del tramite dado al sumario instruido por la Aduana bajo la Actuación **Nro. 1-250784-2008** con fecha **18/08/2021**, al notificarse de la resolución cuestionada, es decir 13 años después de la oficialización del **DI 08 001 IC05 002593 P** y 8 luego de años desde que se aperturara el sumario.

Que con relación a la corrida de vista el Dr. Alfredo Abarca señaló *"….es la pieza fundamental del ejercicio del derecho de defensa del imputado dentro del procedimiento para las infracciones y para los delitos en sede aduanera. La falta de otorgamiento de la vista o su notificación defectuosa acarrea la nulidad de toda actuación futura, porque ésta es la única posibilidad que concede la ley para la defensa, y*

de no cumplirse con este acto procesal se estarían violando derechos básicos protegidos constitucionalmente (art. 18 CN) (Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario, pag. 225, 1ª edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Guía Práctica; Ediciones Iara, 2017).

Que por lo expuesto y toda vez que la omisión de correr vista a la importadora le impidió ejercer debidamente su derecho de defensa, causándole un perjuicio que no es susceptible de ser subsanado en esta instancia, vulnerándose elementales principios de jerarquía constitucional, derecho a ser oído y derecho al debido proceso, en cuanto se exige el pago de tributos por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA sin haberse verificado ni constatado la misma -conforme artículo 274 apartado 1 y 2-, no cabe más que declarar la nulidad del artículo 2° de la resolución apelada planteada por la recurrente en cuanto la intima al pago de tributos, con costas al fisco.

VI.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás planteos de la actora.

Por ello VOTO POR:

Declarar la nulidad del artículo 2° de la **RESOLUCIÓN DE PRLA Nro. 1883/2018** en cuanto intima el pago de tributos a la recurrente, con costas al fisco.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Dejando a salvo mi opinión sobre la inconstitucionalidad del art. 1164 del Código Aduanero, adhiero al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad del artículo 2° de la **RESOLUCIÓN DE PRLA Nro. 1883/2018** en cuanto intima el pago de tributos a la recurrente, con costas al fisco.

Regístrese, notifíquese y archivese.

Suscriben la presente los Dres. Cora M. Musso y Juan Manuel Soria por encontrarse en uso de licencia el Dr. Héctor H. Juárez (Cfme. Art. 1162 del C. A.).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 10:26:08 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 13:40:46 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.02.18 13:40:47 -03:00