República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-64979335-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA. EX-2021- 123023685-APN-SGASAD#TFN (GAX S.A.)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2021-123023685-APN-SGASAD#TFN (GAX S.A.)**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la actora por apoderado, interpone recurso de apelación contra el art. 2 de la **Resolución DE PRLA n° 8646** dictada el **30/09/19**, en la **Actuación Administrativa N° 12197-60-2010**, en cuanto formula cargo tributario por la suma de u$s 11.543,91. Relata los hechos que originaron la causa y como primer agravio plantea la nulidad de la resolución apelada por haberse dictado en violación del texto expreso del Código Aduanero y a su derecho de defensa. Indica que con fecha 29/12/2014 el servicio aduanero aperturó sumario en contra de GAX S.A. por la eventual aplicación de la sanción prevista en el art. 954 inc. A) del Código Aduanero, por la supuesta ausencia del certificado de origen vinculado al **DI Nro 09 001 IC04 122330G,** y que al hacerlo no efectuó ni las más mínima mención a las razones que motivaron dicha decisión. Destaca que el único elemento que a esa fecha existía en el expediente para deducir los motivos del actuar administratrivo aparecían en un acto de mero trámite obrante a fs. 18, donde en un simple pedido de liquidación de multa automática se expresa “…elévese a la División Secretaría de Actuación n° 3…atento a que el certificado de origen no resulta de aplicación por no ser coincidente el número de factura comercial con el de la destinación…”. Cita el artículo 1094 del CA y transcribe jurisprudencia al respecto, manifestando que resultaría arbitrario pretender encontrar en expresiones accidentales el fundamento exigido por dicho artículo. Agrega que existe otro grave defecto en la instrucción de sumario que es la falta de la liquidación de los tributos que pudieren corresponder y que recién a fs. 40, mediante una foja sin fecha, la Secretaría de Actuación n° 3 remitió los antecedentes a efectos de que la dependencia competente efectuase la liquidación de los tributos reclamados, mientras que la apertura de sumario se realizó el 29/12/2014, la liquidación de tributos se terminó realizando como último acto procesal recién casi 7 años después, el 12/12/2021 y luego, incluso, del dictado de la resolución final 8646/2019 del 30/09/2019. Señala que, su representada nunca fue notificada de la liquidación tributaria, simplemente porque nunca fue confeccionada, y se hizo una vez concluido totalmente el procedimiento infraccional, es decir que el procedimiento infraccional aduanero se realizó íntegramente inaudita parte, sin poder ejercer su derecho de defensa. Sostiene que la circuntancia de que la Resolución apelada absuelva a la empresa por la infracción del art. 954 inc. a del CA no compensa ni habilita a

formular un cargo tributario en burda violación del derecho de defensa amparado por el art. 18 de la CN y el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, que en el caso se concretizan a través de los arts. 1080 a 1117 y cc. del CA. Manifiesta que no puede afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una nulidad por la nulidad misma y que puesto que el agravio invocado tiene efectos directos e inmediatos, sobra la declaración de prescripción de la acción del fisco para imponer tributos. Por último, sostiene que los extremos fácticos resultan aún más graves, ya que directamente se omitió correr vista, siendo que el primer y único acto notificado, consistió directamente en la Resolución apelada dictada casi 5 años después -el 30/09/19- que dio por concluído el procedimiento infraccional y notificada casi 2 años y 2 meses más tarde (29/11/2021). En segundo lugar, plantea que las potestades fiscales para exigir tributos aduaneros se encuentran prescriptas. Transcribe los arts. 803, 804, el inciso a) del 805 y el inciso a) del 806 del C.A. Explica que la destinación 09 001 IC04 112330G fue oficializada durante el año 2009, por lo que el plazo de la prescripción empezó a correr desde el 01/01/2010, completándose el plazo el 31/12/2014 y estando prescripta la acción el 01/01/2015. Aduce que el 29/12/2014, es decir 3 días antes de cumplirse el plazo de prescripción, el servicio aduanero -utilizando un formulario de infracción del art. 954 con casilleros para llenar a mano- dictó un acto administrativo aplicable a cualquier expediente con independencia de cuales sean los hechos. Aclara que la liquidación no existía ni formó parte del acto administrativo de apertura de sumario, sino que se confeccionó 7 años después por otro funcionario aduanero, siendo el único objetivo intentar suspender el plazo de la prescripción. Transcribe el art. 1.094 del CA, cita jurisprudencia y sostiene que el acto administrativo de autos no cumplió con los requisitos exigidos, por lo que no fue eficaz para suspender el plazo de la prescripción. Agrega que la pretendida apertura de sumario, jamás fue notificada a su representada, resultando imposible que el servicio aduanero pretenda atribuir a tales diligencias los efectos interruptivos del plazo de prescripción previstos por el inc. a) del art. 806 del CA. Manifiesta que la primera noticia que recibió sobre la existencia del reclamo tributario, se efectivizó mediante la notificación de una resolución definitiva, casi 7 años después (29/11/21) de operado “ampliamente” el vencimiento del plazo de prescripción (01/01/15), y cita jurisprudencia. En subsidio, plantea la invalidez de la resolución por contradicción de fundamentos y la inexistencia de liquidación y su nulidad. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución en la parte recurrida, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la recurrente, hace un resumen de los hechos que originaron la cuestión y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria en autos, que no sean objeto de su expreso reconocimiento. En relación a la prescripción planteada por la actora, remite a los artículos 803 y 804 del CA que rigen el tema y sostiene que por aplicación de dichas normas, resulta que el plazo de prescripción de las acciones del servicio aduanero para el cobro de tributos comenzó a correr a partir del 01/01/2010, dado que la fecha de oficialización de la destinación en trato data del 10/08/2009 -con vencimiento el 01/01/2015-. Afirma que el auto por el que se dispuso la apertura de sumario, de fecha 29/12/2014 suspendió el curso de la presecripción de la acción para percibir tributos, conforme art. 805 inciso a) del CA. Señala que el cómputo de la prescripción se suspende desde el auto de instrucción de sumario hasta el dictado del pronunciamiento que habilitare el ejercicio de la acción que permita percibir el tributo, siendo que en el presente caso el plazo de prescripción se encuentra suspendido hasta el día de la fecha , ello conforme el art. 1134 del CA que le otorga efecto suspensivo al presente recurso de apelación. Respecto del planteo de nulidad de la apertura de sumario porque no menciona el motivo de la infracción imputada, no contiene liquidación tributaria y no fue debidamente notificado, y que por ello no suspende el plazo de la prescripción ya que no cumple con los requisitos establecidos en el art. 1094 del CA, la representación fiscal sostiene que el yerro interpretativo se encuentra en el término “dispondrá”, señalando que al momento de la apertura de sumario el citado artículo no establece como, en que orden y cuando deben ser agregados los elementos mencionados, como así tampoco existe parte alguna del Código Aduanero que refiera a la nulidad del auto de apertura del sumario por el faltante de uno de los elementos descriptos en el art. 1094. Sostiene que la norma señala diversas medidas

procesales que pueden acompañar a la apertura de sumario, pero la ausencia de alguna de ellas no la deja "incompleta" puesto que son actos procesales diferenciables y cita jurisprudencia. Sostiene que es suficiente con la emisión del acto sin que su comunicación comporte un recaudo de validez o efectividad. Transcribe el art. 1050 del CA e indica que si se considera irregular el acto, lo cierto es que se ha cumplido con su finalidad que es la de notificar a la imputada de la Resolución Aduanera que le impone un cargo en virtud de la infracción que ha cometido y de la cual ha habido todo un procedimiento administrativo del cual ha participado conforme a derecho. Cita jurisprudencia y en relación al planteo de la actora referido a la inexistencia de liquidación tributaria, aduce que sin perjuicio de que el cargo ha derivado de un procedimiento infraccional, este no ha sido fructuoso siendo que ni siquiera se ha corrido vista a la contraparte de la instrucción de dicho sumario, y agrega que ese hecho no ha sido una inobservancia por parte del sumariante, sino que, ha sido una decisión razonada, conforme surge de la resolución aduanera. Manifiesta que el organismo recaudador no puede por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, decidir no cobrar una obligación tributaria y que es por ello que, sin perjuicio del estado de duda en que se encontraba el Juez Administrativo, al momento de decidir si el supuesto de hecho configuraba la infracción endilgada y habilitaba la imposición de la pena, ese estado no era extensivo a la aplicación de los tributos, los cuales se encontraban garantizados. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas 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 2 de junio de 2022 se declaran como de previo y especial pronunciamiento los planteos de nulidad y prescripción opuestos por la actora y con fecha 14 de junio de 2022 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las **actuaciones administrativas Nro. 12197-60-2010** se inician el día **08/01/2010** con la Multinota presentada por la despachante de aduanas de la firma "GAX SA", en la que solicita la liberación de la garantía generada por la falta de certificado de origen textil (cfme resol 763/05) a la que adjunta documentación relativa al **DI nro 09 001 IC04 112330G (oficializado el 10/08/2009)** -ver fs. 1/15-. A fs. 15 se glosa un print de consulta de garantía a fs. 17 se glosa la denuncia formulada contra la firma "GAX SA" por la presunta comisión de la infracción al art. 954 del CA, por no resultar de aplicación el certificado de origen que ampararía a la mercadería documentada con el **DI nro 09 001 IC04 112330G.** A fs. 18 con fecha **19/01/2010** se remite lo actuado a la Sección Liquidaciones a fin de generar el cargo en concepto de multa automática garantía 09 001 0303 07F, y se indica que luego se eleve a la División Secretaría de Actuación n° 3 para iniciar el sumario atento que el certificado de origen no resulta de aplicación por no ser coincidente el número de factura comercial con el de la destinación. A fs. 19 se glosa la liquidación del cargo 98/2010, a fs. 23 y vta la cédula de notificación del mismo y a fs 27 el comprobante de pago de la liquidación manual cancelatoria del mencionado cargo. A fs. 29 con fecha **29/12/2014** se dispone la apertura de sumario en los términos de lo normado en el art 1090 inc c) del CA. A fs. 31/33, con fecha **30/09/2019**, se dicta la **Resolución DE PRLA Nro 8646/19** apelada en la causa. A fs. 38/39 se dicta la **Resolución RESOL-2019-1500-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA** por la que se aprueba la **Resolución DE PRLA Nro 8646/19**. A fs. 43 con fecha **12/12/21** se practica la liquidación de los tributos intimados a la recurrente y a fs. 44 se glosa cédula de notificación de la **Resolución DE PRLA Nro 8646/19** dirigida a la importadora, recibida el día **7/12/2021**. A fs. 45 se informa la apelación ante el tribunal.

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

Que la recurrente plantea la nulidad de la resolución apelada invocando que la misma ha sido dictada en violación a su derecho de defensa, no cumpliendo las normas básicas de tramitación establecidas por la legislación y omitiendo la observancia de etapas procesales administrativas fundamentales. Señala expresamente que en el caso, con fecha **29/12/2014** el servicio aduanero aperturó sumario en contra de la firma GAX S.A. por la presunta

comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero, en relación al **DI Nro 09001 IC04 122330G** y que no efectuó ni la más mínima mención a las razones que motivaron dicha decisión, cuestionando además que la apertura de sumario tampoco contiene la liquidación de los tributos que se pretenden cobrar, sino que dicha liquidación se efectuó con posterioridad al dictado de la resolución definitiva, expresando agravios asimismo por el hecho de no haber sido notificada de la apertura de sumario, como así tampoco de la liquidación tributaria y de que no se le haya corrido vista, argumentando que el primer y único acto que se le ha notificado fue la resolución que apela, que se dictó el **30/09/2019** y se le notificó dos años y 2 meses más tarde **(29/11/2021)**.

Que la representación fiscal, al contestar el traslado del recurso, rechaza el planteo de nulidad y señala que el art. 1094 del C.A. no establece cómo, en que orden y cuándo deben ser agregados los elementos allí mencionados, como así tampoco existe parte alguna del Código Aduanero que refiera a la nulidad del auto de apertura de sumario por el faltante de uno de esos elementos y sostiene que no corresponde declarar la nulidad por la nulidad misma, siendo que la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior.

Que del análisis de las act adm resulta que las mismas se iniciaron en el año **2010** con el pedido de liberación de garantía formulado por la firma importadora, ocasionado ello que el servicio aduanero formulara la denuncia contra la firma "GAX SA" por la presunta infracción al art. 954 del CA por no resultar de aplicación el certificado de origen que ampararía a la mercadería documentada con el **DI nro 09001 IC04 122330G (oficializado el 10/08/2009)**. Que dos días antes de que venciera el plazo quinquenal de la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos (y de multa) -de conformidad a lo dispuesto en los arts 803 y sgtes y 934 y sgtes del CA respectivamente- con fecha **29/12/2014**, el servicio aduanero dispuso aperturar sumario en los términos de lo normado en el art 1090 inc c) del CA (ver fs. 29) y sin ningún acto posterior tendiente a la investigación de la presunta infracción por la que se había formulado la denuncia, con fecha **30/09/2019**, el **Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros** dictó la **Resolución DE PRLA Nro 8646/19** apelada en la causa, por la que se dispuso absolver a la importadora y a su despachante de aduanas por la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA (en el art 1°) y en el art 2° *"**FORMULAR CARGO** por los tributos que corresponda, liquidación que deberá ser estimada e intimada al importador por parte del área denunciante, ellos con los requerimientos y recaudos de la práctica"*, que fue aprobada por la **Resolución RESOL-2019-1500-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA**, suscripta por la **Jefa de Departamento del Departamento Asesoramiento y Coordinación Jurídica Interior de la AFIP** el día **27/11/2019** (ver fs. 31/33 y 38/39)**.**

Que surge asimismo que con fecha **12/12/2021,** la **Sección Ramo "C" de la Aduana,** en cumplimiento a lo ordenado en el art 2° de la **Resolución DE PRLA Nro 8646/19,** practicó la liquidación de los tributos que en la causa se cuestionan **(u$s 11.543,91)**, habiendo notificado de todo ello a la firma recurrente el **29/11/2021**, es decir 12 años después de haber documentado el despacho que motivara la causa.

Que el **Departamento Procedimientos Legales Aduaneros** en la resolución en trato haciendo referencia al procedimiento infraccional en el marco del cual se dictó la resolución cuestionada, decidió absolver a la recurrente -y a su despachante- de la infracción denunciada pero reclamó a la primera de las nombradas el pago de tributos, presuponiendo la existencia de un perjuicio fiscal, sin haberlo constatado ni liquidado, señalando expresamente que *"...tampoco puede esta instancia determinar fehacientemente si el certificado de origen ha sido debidamente presentado en tiempo y forma o si efectivamente por resultar la denuncia efectuada por un area que nunca tuvo a la vista la mercadería en infracción, dicha mercadería resulta o no ser del origen invocado"* indicando asimismo que *"... en la mayoría de las actuaciones de similares caracteristicas apeladas, el servicio aduanero obtuvo pronuniciamientos desfavorables"* y que *"... por todo ello, y a los fines de llegar a un pronunciamiento justo, es que estima esta instancia que debe aplicarse al caso el principio general constitucional*

“in dubio pro reo”, en caso de duda debe estarse a lo que resulte más favorable al administrado, receptado por el art 898 del CA para las infracciones”.

Que resulta manifiesto que el servicio aduanero resolvió absolver a la recurrente por la comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA al no tener elementos suficientes para imputarle la conducta mencionada y que con un actuar incongruente le intimó el pago de tributos invocando la existencia de un perjuicio fiscal que al momento del dictado de la resolución aún no había sido verificado.

Que le asiste razón a la actora al cuestionar la resolución apelada y el procedimiento que la antecediera. Ello así, toda vez que a lo antes expuesto debe agregarase que si bien el servicio aduanero formuló denuncia e instruyó sumario a la importadora, omitió correr la vista específicamente reglada en el art 1101 del Código Aduanero, notificandola de la resolución apelada y de la exigencia tributaria en cuestión en el año **2021**, por haber presuntamente presentado un certificado de origen que no resultaba de aplicación a la mercadería documentada con el **DI nro 09 001 IC04 112330G** oficializado en el **2009**.

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 en la causa se advierte el cabal incumplimiento del procedimiento reglado en el art. 1080 y sgtes del CA y de los más mínimos recaudos para salvaguardar los derechos de la actora, cuestión que no puede ser subsanada ante esta instancia. Ello así, dado que tal como sostiene la recurrente el servicio aduanero la ha privado de la posibilidad de ejercer debidamente su derecho de defensa, en violación del debido proceso de raigambre constitucional, debiendo destacarse que la importadora recién tomó conocimiento del tramite dado al sumario instruido por la Aduana, al notificarse de la resolución cuestionada.

Que por lo reseñado en autos cabe concluir que no resulta ajustado a derecho el proceder de la Aduana al exigir el pago de tributos a la aquí actora sin previamente haberle dado la posibilidad de realizar su descargo y 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).

Que debe aclararse que si bien se resolvió absolver a la actora por la infracción imputada, en aplicación de lo normado en el art 898 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 por lo expuesto no cabe más que hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente y declarar la nulidad del artículo 2° de la resolución apelada en cuanto intima el 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:

Hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente y declarar la nulidad del artículo 2° de la **Resolución DE**

PRLA n° 8646/19 en cuanto intima el pago de tributos, con costas al fisco.

El Dr. Héctor H. Juarez dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Musso.

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

Hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente y declarar la nulidad del artículo 2° de la **Resolución DE PRLA n° 8646/19** en cuanto intima el pago de tributos, con costas al fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.28 12:48:27 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.28 12:48:51 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.28 13:53:42 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.28 13:53:43 -03:00