Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-109229583-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia EX-2019-87188075-INDUSTRIAS PLASTIKA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**INDUSTRIAS PLASTIKA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación**", **EX-2019-87188075- -APN-SGASAD#TFN**,

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que mediante IF-2019-87187670-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma INDUSTRIAS PLASTIKA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 484/2017, que la condena en los términos del art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C. Sostiene que, contrariamente a lo sostenido en la resolución apelada, el certificado de origen cuestionado se compone de seis fojas, más otras dos, que corresponden al Consulado General en Shanghái del Ministerio de Relaciones Exteriores de Argentina. Manifiesta que la autoridad de la República China certificó tanto la factura como el formulario llamado "Certificate of Origin of The People's Republic of China". Destaca que la ley no requiere de formas sacramentales para la confección de los certificados de origen y que en el caso concreto "de las seis fojas certificadas que se acompañaron al DI" surgen con absoluta claridad los elementos requeridos por la Resolución nº 763/96 (MEOSP). En este sentido, expresa que tanto de la factura como del CO se puede extraer la información requerida por el artículo 6, inc. a), "Fabricante, productor final o exportador" incluso también se cumple con los datos señalados de modo enunciativo "entre paréntesis" (nombre, domicilio, país, teléfono y fax). A su vez, señala que el CO contiene un sello en la parte inferior derecha que comprende la aclaración e identificación de la autoridad China que más abajo firma. Entiende que la verificación posterior de la documentación y el reproche por la falta del dato del teléfono del exportador en el CO, no tiene relevancia para desvirtuar la comprobación que efectivamente realizó el servicio aduanero sobre el despacho, la mercadería y toda la documentación. Niega la existencia de una declaración inexacta y sostiene que tampoco se verificó en el sumario el requerido perjuicio fiscal, ni siquiera en grado de potencialidad. Explica que el DI nº 07 001 IC 04197635 C tenía por origen China y no un origen "intrazona" como se presume, con lo cual los derechos de importación abonados no tuvieron trato preferente, toda vez qué, según el Nomenclador, toda la mercadería ingresada desde China es considerada "extrazona". Con lo cual, entiende que resulta materialmente imposible la ocurrencia del segundo elemento típico achacado. Expresa que la falta de fundamentación sobre el punto pone en evidencia la arbitrariedad de la resolución, afectando así la garantía constitucional de defensa y debido proceso. Impugna todas las sumas determinadas en la parte

resolutiva de la resolución apelada, por carecer de razonabilidad y fundamento legal. Plantea la nulidad del sumario. Sostiene que el auto de apertura del presente sumario no cumple con las previsiones del art. 1094 del CA, en tanto no contiene la determinación de los hechos constitutivos de la infracción reprochada, ni tampoco ordenó la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma, todo lo cual afectó severamente su derecho de defensa en juicio. Asimismo, se agravia del excesivo tiempo de duración de un proceso. Hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

II.- Que mediante IF-2019-106721668-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco nacional (AFIP-DGA) y contesta el traslado conferido. Niega todos los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Expresa que, una vez despachada la mercadería a plaza y a raíz del control ex-post, la División Control Expost de Importación detectó que el certificado de origen aportado por la actora no cumplía con lo establecido en el artículo 6º, inciso a), de la Resolución nº 763/96 (MEOSP), toda vez que dicho certificado no expresaba el domicilio, teléfono y fax del exportador. Asimismo, se observó que el certificado no contenía la aclaración y el sello de quien certifica el origen. Sostiene que existe perjuicio fiscal cuando se produce una merma o disminución inmediata e injustificada de la renta fiscal o cuando concurre la simple posibilidad de que tal disminución o pérdida de la renta se produzca. Cita jurisprudencia en apoyo de sus argumentos. Concluye que en el caso de autos se hallan acreditados los requisitos para la configuración de la conducta prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA. Hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación, con costas.

III.- Que mediante PV-2019-110738695-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por contestado el traslado y mediante PV-2020-11900288-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa en formato papel. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F” y se llaman autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA n° 13810-15-2011 se inicia con la denuncia efectuada por la División Control Ex-post de Importación por presunta infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C. A fs. 4 se agrega el sobre contenedor del referido despacho de importación. A fs. 7, con fecha 16/2/12, se dispone la apertura del sumario. A fs. 9, con fecha 5/1/17, se liquidan los tributos y la multa. A fs. 10 se ordena correr vista de las actuaciones a la firma importadora y a su despachante de aduana. En cuanto aquí interesa, la importadora se notifica del auto de fs. 10 el 9/1/17, conforme surge de la constancia de fs. 15 vta. A fs. 21/23 contesta la vista el despachante y a fs. 24/26 vta., hace lo propio la importadora. A fs. 27 se proveen ambas presentaciones. Inmediatamente a fs. 29/30 vta. se dicta la Resolución DE PRLA n° 484/2017, aquí apelada, aprobada por medio de la RESOL-2017-537-APN-SDGTLA#AFIP, previa emisión del Dictamen nº 402 (DV DSAD) obrante a fs. 31/vta.

V.- Que en primer lugar, corresponde analizar las excepciones opuestas por la recurrente.

Que el art. 1094 del CA establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo "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 se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

Que, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que dispuso que el administrador "determinará..." y "dispondrá...", términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados, reitero, en el mismo auto de apertura.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, el 18 de enero de 2011 se labró el acta de denuncia n° 13671-22-2011, por presunta infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del CA, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C, con fundamento en el informe efectuado por la División Control Expost de Importación (Nota R8 18/11 de fs. 2 de las

act.).

Que, con fecha 16 de febrero de 2012 se instruyó sumario en los términos del art. 1090, inc. c), del CA.

Que recién el 5 de enero de 2017 se liquidaron la multa y los tributos. Conforme surge de las actuaciones, en esa misma fecha se corrió vista de lo actuado a la importadora, quien resultó notificada el 9/1/17, según la constancia asentada a fs. 15 vta. de las act. adm.

Que de la lectura art. 1094 del CA surge que lo acontecido en autos se contradice con lo establecido en varios incisos la referida norma, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan. Véase que en el caso de autos no obra agregada la clasificación, ni la valoración de la mercadería en presunta infracción. Y, a su vez, la liquidación de tributos y multa se practicó casi cinco años después del dictado del auto de instrucción de sumario.

Que la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del CA radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, así como el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que, teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario de fs. 7 de las act. adm. por no haber dado cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1094 del CA.

VI.- Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo el acto de apertura de sumario de fecha 16/2/12, carece de aptitud para suspender la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos en los términos del art. 805, inc. a), del CA.

Que conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr en el caso de autos a partir del 01/01/2008, en los términos del art. 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2012, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 16/2/2012, obrante a fs. 7 de las act., por las razones ya expresadas en el Considerando V.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 7 de las act. adm., atento a que ella se dispuso con fecha 5/1/17 (ver a fs. 9 act. adm), una vez operada la prescripción.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, en relación a la operación n° 07 001 IC04 197635 C.

VII.- Que, conforme surge del art. 934 del CA ,“la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco años”, y en lo que aquí interesa, dicho plazo comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (art. 935 del CA).

Que, el art. 937, inc. a), del C.A. dispone 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”.

Que, como ya se dijo, siendo nulo el auto de apertura de sumario de fecha 16/2/12 el mismo carece de aptitud para interrumpir el curso de la prescripción penal.

Que, en el presente caso el inicio del cómputo de la prescripción de la acción del fisco para exigir la multa es de fecha 01/01/08.

Que, en consecuencia, de no mediar causales interruptivas del curso de la prescripción penal, la misma opera el 31/12/12.

VIII.- Que, a mayor abundamiento, nótese que la RESOL-2017-537-APN-SDGTLA#AFIP aprobatoria de la resolución DE PRLA n° 484/2017 (10/2/2017), aquí apelada, fue dictada el 22/3/2017, una vez que había operado el vencimiento de la prescripción. En tal sentido, cabe señalar que la obligatoriedad de la aprobación por la Dirección General de Aduanas de las resoluciones por las que el administrador absuelve a alguno de los imputados de la pena por la que inicialmente se formuló la denuncia, toma a ambas resoluciones (fallo aduanero y su aprobación) en necesariamente complementarias.

Que por lo demás, cabe poner de manifiesto que la recurrente se notificó de la resolución aduanera n° 484/2017 (de fecha 10/2/2017) y su aprobatoria (de fecha 22/3/2017), el día 5/9/2019, es decir 2 años y 7 meses después del dictado de la nombrada en primer término y casi 2 años y 5 meses después del dictado de la nombrada en segundo término, no constando en las act. adm. ningún acto por parte del servicio aduanero que exteriorice su voluntad de proceder a su notificación, a pesar del tiempo transcurrido.

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...".

Que, resulta 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 puede 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.

Que, con la implementación de la notificación electrónica (nótese que en el caso ni siquiera la Aduana utilizó dicho medio), el servicio aduanero debería poder otorgar mayor celeridad a la comunicación de este tipo de actos, lo cual refuerza aún más la postura de la suscripta en el sentido de encontrar irrazonable el diferimiento de la notificación de la resolución aduanera aquí apelada.

IX.- Que, como consecuencia de todo lo antes expuesto corresponde declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos y de la multa, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C.

Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando V.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos y de la multa, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C.

3.- Costas a la D.G.A.

El Dr. **Garbarino** dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. **González Palazzo** dijo:

En primer lugar, hago propio el relato de los hechos formulado por mi colega de grado, así como también la detallada descripción que de los elementos acollarados a la presente realizada a lo largo de su voto.

Ahora bien, anticipo que no comparto los fundamentos que conforman el razonamiento aplicado –centro neurálgico de su

propuesta- para arribar a la decisión que propone, en tanto entiende que cabe declarar la nulidad de la apertura del sumario destacando para ello que “lo actuado en autos ha sido en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art.1094 del C.A.” ya que “el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan, circunstancias que tuvieron lugar con posterioridad a la instrucción…” (el destacado me pertenece)

Cabe destacar que no puede escapar al lector –ni mucho menos a quien tiene la obligación suprema de juzgar- que las consecuencias prácticas de la declaración de nulidad que se propone –en razón de lo establecido en los arts. 805 inc.a) y 937 del C.A. es que, como consecuencia de la teoría del fruto del árbol envenenado- el plazo quinquenal establecido por el legislador como causal de extinción de las acciones tributarias y penales –respectivamente- ha transcurrido en exceso, y esa es la lógica que recepta la vocal instructora, pues así declara la suerte de sendas acciones como forma de dar solución a este entuerto.

Ahora bien, el ejercicio de la magistratura en el proceso dialéctico-racional de decir derecho debe ser contenido en esencia por la prudentia la cual se expresa –con evidencia didáctica- con el examen general de lo acontecido en el expediente y el impacto concreto de la decisión a adoptar pues, ésta “no puede dictarse desatendiendo las graves consecuencias que, de modo inmediato, podrían derivar de ella...”, ya que “ninguna solución es defendible si, en lugar de asegurar el orden público, genera el riesgo de un absoluto desorden” (Rosza, Carlos Alberto y otro s/ recurso de casación. Voto del Dr. Fayt. R. 1309. XLII).

Esa decisión que pone fin a un proceso, tiene efectos concretos y directos en la suerte de las partes que han sometido su conflicto a la autoridad para que con sapiencia técnica e incolumidad moral dirima quién tiene la razón. A eso, sintéticamente, podemos referirnos cuando nos invitan a definir cuál es la misión de un órgano jurisdiccional especializado como lo es el Tribunal Fiscal de la Nación.

Esta Sala se ha erigido desde su actual conformación titular, como estandarte en este Tribunal del control de legalidad tamizado a través del bloque de garantías convencionales en los procesos que son sometidos a su estudio y no han sido pocos los casos adonde se ha decretado la nulidad de actos administrativos cuya vigencia causaba por su invalidez efectos concretos y lesivos en los derechos del contribuyente, apelando para ello a todas las herramientas que el universo constitucional y convencional pone a disposición del operador jurisdiccional que ejerce una actividad sustancialmente judicial como los Vocales del Tribunal Fiscal de la Nación.

Ese contribuyente, encuentra en el Tribunal Fiscal de la Nación una primera instancia imparcial e independiente a la que arriba en defensa de sus derechos en este derrotero jurisdiccional que se inicia ante las distintas aduanas que cumplen, con un rol eminentemente inquisitivo, su indispensable misión a lo largo del país o territorio aduanero.

Dicho ello, también es importante velar porque ese celo que el operador jurisdiccional imprime en el proceso intelectual aplicado a su margen de discreción a través de la sana crítica racional para la toma de decisión, no llegue al extremo de atentar contra el mismo sentido de lo que se pretende preservar: disponer lo justo en el caso concreto.

Entendamos, la Dra Sarquís –acompañada sustancialmente por el Dr. Garbarino- sostienen –con cierta razonabilidad- que la norma establecida en el art.1090 del C.A. impone una serie de obligaciones al Administrador de aduana, empero, valen aclarar dos aspectos neurálgicos que, para quien suscribe al menos, de esa lógica se derivan:

a) No es un numerus clausus que impone un deber absoluto el cumplimiento acabado de lo allí establecido.

b) La inobservancia de alguno de esas “obligaciones” no pueden ser –sin mayor evaluación de la trascendencia de sus efectos- extirpada del proceso con el dictado de su nulidad.

Veamos, las nulidades –en general- son siempre relativas en tanto puedan ser subsanadas con posterioridad (lo que aconteció en la especie y bien destaca la vocal instructora) pues, lo que se busca con la tutela jurisdiccional efectiva, es

garantizar el debido e irrestricto respeto por parte de la autoridad al derecho de defensa del pretenso obligado.

El maestro Palacios nos ilustraba señalando que son tres los presupuestos a que se halla condicionada la declaración de nulidad: 1) Existencia de un vicio en alguno de los elementos del acto procesal, 2) Demostración de interés jurídico en la invalidación del acto y 3) Falta de convalidación del acto viciado.

Claramente, esa convalidación en el caso de autos puede descartarse en tanto el acto que transmuta como definitiva aquella nulidad relativa es la resolución que recurre ante estos estrados.

Ergo, es hasta el dictado de la resolución que recepta la ponzoña -que nace en el acto administrativo de apertura del sumario al no contemplar alguno de los componentes descriptos en la norma- que puede acaecer su subsanación, o, incluso, su convalidación.

¿Cuál es el objetivo teleológico que como jueces de garantías debemos evaluar al dictar una nulidad en un proceso inquisitivo como el que conforma el aquí analizado? Simple y concretamente proteger el derecho de quien puede verse afectado por la vigencia de un acto que nace con alguna irregularidad que vicia su validez.

Empero, tras la sesuda ponderación el operador debe definir la entidad de ese yerro y las consecuencias de mantener su existencia pues, ante la duda, el acto debe subsistir, ya que ne pas de nullité sans grief.

En suma, se debe mantener la vigencia del acto aceptando apriorísticamente una validez “precaria” en tanto puede ser saneada –o aún consentida- posteriormente en la medida que ese acto no revista una gravedad tal –como lo sería la destrucción dolosa de un medio de prueba, cuestiones de competencia y de legitimación o un acto que implique la imposibilidad material de incorporar un elemento probatorio que pudiere desaparecer- que torne al derecho de defensa como un derecho abstracto cuasi ilusorio.

Como lo dije, en la medida de que esa irregularidad no afecte al derecho de defensa, sea por su entidad o porque es subsanada con posterioridad a su dictado, su potencial nulidad carece de fundamento que la justifique razonablemente.

Es por ello que no puedo compartir la solución a la que arriban mis colegas de grado y por ello –ante la posibilidad de que la cuestión sea revocada en la instancia revisora - me limito a votar por no hacer lugar a la prescripción propuesta debiendo volver los obrados a la Vocalía de origen para que se expida sobre el fondo de la cuestión.-

Así lo voto.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando V.

2.- Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos y de la multa, en relación al DI n° 07 001 IC04 197635 C.

3.- Costas a la D.G.A.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 12:19:47 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 15:27:27 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 16:23:37 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 16:23:38 -03:00