Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-141869199-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA-EX-2023-32205871-ARIMEX IMPORTADORA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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 el expediente **EX-2023-32205871-APN-SGASAD#TFN**, caratulado: **"ARIMEX IMPORTADORA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación",**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que mediante IF-2023-32205758-APN-DTD#JGM, se presenta la firma Arimex Importadora S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA n° 1694/18, recaída en el expediente administrativo n° 12197-1904-2013, en cuanto en su art. 1° dispone archivar sin más trámite el sumario en los términos de la Instrucción General n° 9/17, en el art. 2° dejar constancia en el Registro de Causas Archivadas y en el art. 3° se formula cargo en concepto de tributos por la suma de USD1.542,07 y por la suma de $2.907,441 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Realiza un análisis de la Instrucción General n° 09/17 (DGA), destacando que el art. 3 de la resolución aquí apelada es nula de nulidad absoluta e insanable, por haber sido dictada con fundamento en una norma ilegitima. Destaca que nunca fue citado en el expediente administrativo, vale decir, no se le corrió vista del mismo conforme lo dispuesto en el art. 1101 del C.A., todo ello en abierta violación de su derecho de defensa y al debido proceso establecido en el art. 18 de la C.N. Plantea la irrazonabilidad de los plazos del procedimiento y en consecuencia la privación de todo derecho de defensa. Manifiesta que ha operado la prescripción de la acción en cabeza del fisco para perseguir el cobro de los tributos adeudados bajo las normas del Código Aduanero, la doctrina y la jurisprudencia que cita en apoyo de su postura. Asimismo, agrega que transcurrieron diez años en sede aduanera -desde el presunto hecho imponible investigado el 01/03/2008 y el 23/03/2018 que se emitió la resolución aduanera aquí apelada-, la cual fue recién notificada en el año 2023. Entiende que el procedimiento infraccional aduanero ha excedido todo parámetro de razonabilidad de duración, ello en plena violación del derecho constitucional de obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas -Convención Americana sobre Derechos Humanos art. 8-. Plantea la improcedencia del reclamo de derechos adicionales como así también, la improcedencia del reclamo de IVA Adicional y Ganancias conforme el criterio sentado en el fallo de la

C.S.J.N. “Cladd”. Expresa que cumplió con el régimen de importación temporal en relación a la mercadería ingresada mediante el DIT n°07 001 IT14 001724D. Cuestiona la determinación tributaria, como así también, la tasa de interés aplicada. Ofrece prueba y efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-105922331-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Formula una negativa genérica de los argumentos de hecho y de derecho esgrimidos por la actora en su escrito de demanda. Realiza un breve análisis de la Instrucción General 9/2017. Manifiesta que sin perjuicio de que el mencionado cargo ha derivado de un procedimiento infraccional, el mismo no ha alcanzado el monto exigido por la IG 9/17 (DGA), es decir, que se analizó el supuesto básico y aplicó la solución que estableció la norma en ejercicio de sus facultades regladas. En consecuencia, señala que no es un procedimiento infraccional sino una simple determinación tributaria. Transcribe los arts. 250 y 274 del C.A., en relación a este último, manifiesta que es la importación a consumo de la mercadería el hecho imponible que da origen a los tributos reclamados, no siendo necesaria la constatación de la infracción-pasible de multa-, para el nacimiento de la obligación tributaria. En razón de ello, los tributos se deben por la producción del hecho imponible y no por la comisión de una infracción y a todo evento, ninguna Instrucción General de la DGA podría dispensar el pago de los tributos dispuestos por la legislación vigente. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Concluye que en autos estamos en presencia de un procedimiento infraccional, sino de una simple formulación de un cargo. Respecto de la nulidad del auto de apertura de sumario y nulidad del proceso opuesta por la actora, expresa que el auto de instrucción de sumario es válido y que por principio general no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad. Argumenta que el objeto y fin de las nulidades procesales es el resguardo constitucional de la defensa en juicio y que en cada caso en particular debe acreditarse el perjuicio ocasionado. Cita jurisprudencia. Señala que la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos no se encuentra prescripta, ello en razón de que desde la instrucción del sumario en el presente de fecha 10/10/2013, hasta el dictado del pronunciamiento que habilitare la vía ejecutiva la prescripción de la acción tributaria se suspende (art. 805 C.A.). Señala que el accionar del servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero, siendo la actividad desplegada conforme a derecho. Argumenta que la garantía del plazo razonable invocada por la actora no resulta aplicable al presente caso, por cuanto, las garantías establecidas en la Convención Americana de Derechos Humanos sólo son acordadas a las personas físicas, excluyendo de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas como lo es la recurrente. Respecto a la cuestión de fondo, manifiesta que se configuró la infracción prevista en el art. 970 del C.A. toda vez que la actora no acreditó ante el servicio aduanero la efectiva re-exportación o nacionalización de la mercadería ingresada temporariamente. Transcribe en relación a los intereses los arts. 794, 795 y 796 del C.A., y cita jurisprudencia. Expresa que se allana en forma parcial y exclusivamente en relación a los conceptos de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, incluidos en la liquidación tributaria y acompaña al efecto la autorización conferida mediante IF-2023-01683782-AFIP-DEJUDI#SDGTLA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso intentado y se confirme la resolución aduanera con costas.

III.- Que mediante PV-2023-107525010-APN-TFN#MEC, se le corre traslado a la actora del allanamiento parcial efectuado por la demandada, el que fue contestado mediante IF-2023-108919579-APN-DTD#JGM. Manifiesta que acepta el allanamiento formulado por la representación fiscal respecto de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Solicita se impongan las costas al fisco.

IV. Que las actuaciones SIGEA 12197-1904-2013 correspondientes a la presente causa se inician como consecuencia de la solicitud por parte de la actora de la devolución de la garantía en relación al DIT n° 07 001

IT14 001724 D,- ver fs. 1-. A fs. 2/10 se encuentra agregada documentación como así también copia del Despacho de Importación en cuestión, acompañada por la actora. A fs. 12 obra agregada obra agregada el acta de denuncia por la supuesta infracción al artículo 970 del C.A. en relación al mencionado despacho. A fs. 13 obra agregada la Nota n° 2538/13 (SE PRTE) y se remiten las actuaciones a la División Verificación a los fines de que se informe el Valor en Aduana para la aplicación de multas, alícuotas que gravan la importación a consumo y si la mercadería es de importación prohibida. A fs. 14 se informan las alícuotas aplicables a la mercadería en presunta infracción. A fs. 15 se liquidan los tributos relativos a la operación de autos. A fs. 18 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 19/23, se presenta la aquí actora solicita se designe sumariante y se practique liquidación a fin de tomar vista de las actuaciones y evaluar la inclusión de la liquidación tributaria en la moratoria prevista por la ley 27.260. A fs. 24 se agrega liquidación de tributos y multa. A fs. 25 se agrega print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria. A fs. 26 se señala que se procedió a la consulta del Sistema SUMARCHI con resultado negativo en los términos de la I.G. n° 02/07 respecto de la firma. A fs. 27/27 vta., obra la Resolución DE PRLA n° 1694/2018, aquí apelada.

V.- Que posteriormente se elevan los autos a esta Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

VI.- Que corresponde analizar la nulidad de la resolución apelada opuesta por la actora, en cuanto sostiene que la misma tiene su fundamento en una norma ilegítima como es la Instrucción General 09/17 (DGA). Asimismo, manifiesta que no fue citada en el sumario administrativo, vulnerando así su derecho de defensa.

Cabe señalar que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-1904-2013, surge que todo el procedimiento administrativo tuvo por finalidad investigar si se había cometido la infracción prevista y penada por el art. 970, del Código Aduanero. Ello en razón de considerar el servicio aduanero el incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del mentado régimen, en relación a la mercadería importada temporariamente por el importador, al amparo de la destinación nº 07 001IT14 001724 D.

Que 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 09/17 (DGA), reclamándole el pago de tributos con relación a la Destinación nº 07 001IT14 001724 D.

Que la mencionada Instrucción General 09/17 (DGA) fue dictada con el objeto de establecer las pautas procedimentales 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. Por consiguiente, determinó el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de Pesos Treinta Mil, ($30.000), ello siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados por el art. 970 del C.A., dentro de los últimos doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción.

A su vez mediante dicha instrucción se establecieron las áreas intervinientes en las que resulta obligatorias la aplicación de la misma, el procedimiento a seguir por las referidas aéreas y los requisitos que deben cumplirse para hacer efectivo lo dispuesto en la Instrucción, es decir, archivo provisorio de los sumarios.

Que en razón de ello, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada, el archivo de la denuncia por la presunta infracción en virtud de la liquidación efectuada a fs. 24 del expediente administrativo, que arrojo un monto de Pesos cuatro mil ochocientos sesenta y ocho con treinta y dos Centavos ($4.868,32), en concepto de multa mínima, ello con fundamento en que la firma importadora carecía de antecedentes que la inhiba de dicho tratamiento.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la resolución resultó condenatoria para la firma importadora y para la aseguradora, aquí recurrente, ello si se tiene en cuenta que se formuló cargo por los tributos que se consideraron adeudados, e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento al régimen de importación temporal, de conformidad con lo dispuesto en el art. 274 del C.A.

Que, a su vez, el servicio aduanero omitió correr vista de lo actuado a los presuntos responsables de la infracción, de las obligaciones tributarias emergentes del DIT en cuestión, limitándose a dictar la resolución que se apela en la causa disponiendo el archivo del sumario en los términos de la Instrucción Gral. 09/17 y la formulación de cargo a la importadora y a la aquí recurrente por los tributos adeudados por el presunto incumplimiento del DIT n° 07 001IT14 001724 D.

Que, el art. 1101 del CA dispone que: “Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare”.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, luego del dictado de la instrucción de sumario de fs. 18 ninguna intervención se le otorgó a la firma importadora ni a la aseguradora garante, ya que los actos procesales cumplidos posteriormente, en su totalidad, fueron realizados por el servicio aduanero. Es decir, no existió la oportunidad de acompañar, o en su caso solicitar, el agregado de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporal.

Que a mayor abundamiento, la aquí actora recién toma conocimiento del sumario administrativo al notificarse del dictado de la Resolución DE PRLA 1694/2018, apelada en autos, sin que con anterioridad se la citara a tomar vista de los actuados a fin de poder esgrimir las defensas de que pudieran valerse, todo ello, en abierta violación de lo establecido en el art. 1101 del C.A.

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en consecuencia, la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), dando vista a la imputada en relación a la infracción endilgada y citando a la aseguradora por resultar, en su caso, garante de la obligación tributaria, a fin de que aporten la documentación que creyeran idónea, importando dicho procedimiento, la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que por su parte, la L.N.P.A., de aplicación supletoria a los procedimientos que se cumplen ante el servicio aduanero, establece en el art. 7°, inc. d), que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que, en consecuencia, no cabe duda que la omisión de correr vista de los actuados, desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que por todo lo expuesto, cabe concluir que la omisión de la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que diera origen a esta causa, torna nulos todos los actos procesales posteriores al print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria, obrante a fs. 25 de las ant adm, inclusive de la Resolución DE PRLA n° 1694/2018, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que resulta necesario destacar, que previo a disponer el archivo de la multa, correspondía que el servicio aduanero determinara en forma fehaciente si se habría configurado la infracción prevista en el art 970 del C.A., que se le imputa a la importadora, que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa, y a los tributos que ahora se pretenden exigir a la aseguradora, en su carácter de garante de la obligación tributaria.

Que, en consecuencia, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del C.A., que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en definitiva, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable respecto de todo lo actuado en el sumario que ha tramitado como expte. n° 12197-1904-2013, en relación a la aseguradora recurrente, a continuación, al print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria obrante a fs. 25 de las ant. adm. comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia. La misma declaración de nulidad alcanza a la Resolución DE PRLA n° 1694/18, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

VII.- Que, resta indicar que, al ser nulo lo actuado en el sumario que ha tramitado como expte n° 13289-1254-2008, a continuación al print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria, obrante a fs. 25 de las ant adm, y no habiendo -en cuanto aquí interesa- ningún acto que interrumpa o suspenda la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, en los términos de los arts. 936 y 937, inc. a) y d) del C.A., la acción del fisco para imponer penas se encuentra prescripta.

VIII.- Que, corresponde a continuación tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra controvertido en autos que el vencimiento del DIT operó el 1/03/2008.

Que, conforme lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 1/1/2009.

Que dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario de fecha 10/10/2013, conforme lo dispuesto en el art. 805 inc. a), del C.A., que establece que la acción del fisco para percibir tributos se suspende 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.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora.

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

Por ello, voto por:

1.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora Arimex Importadora S.A en el sumario que ha tramitado como expediente n°12197-1904-2013, a continuación al print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria, obrante a fs. 25 de las ant adm, incluyendo también a la Resolución DE PRLA n° 1694/18, aquí apelada.

2.- Costas al fisco.

3.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas.

4.- Rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora respecto de los tributos, sin costas.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

Que habida cuenta que la resolución apelada en la litis fue dictada el 23 de marzo de 2018 y notificada recién en el año 2023, los agravios de la parte actora encuentran respuesta adecuada en el voto emitido por el suscripto in re "EX-2019-112544550- ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A", del 3 de febrero de 2022, IF-2022-10838655-APN-VOCXVIII#TFN y "EX-2022-71387564- -APN-SGASAD#TFN- MERISANT ARGENTINA S.R.L.", del 7 de septiembre de 2023, entre muchos otros; siendo que la forma en que propicio que se resuelva es la más adecuada, considerando el marco fàctico de excepción que se desprende de la litis -por lo que no procede adoptar la presente solución de modo automático y sin merituar el contexto temporal propio de cada causa a otros procesos que tramitan por ante este Tribunal-, en aras de la seguridad jurídica y se trata, asimismo, de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma, huelga reiterar, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

Que, por ello, VOTO por:

1. Declarar la nulidad del artículo 3° de la Resolución n° 1694/18 (DE PRLA), de fecha 6 de diciembre de 2018, recaída en el expediente SIGEA nº 12197-1904-2013;

2. Declarar la inaplicabilidad al caso –en virtud de su inconvencionalidad- de la segunda parte del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero (confr. art. 1165 del C.A.), en tanto la prescripción no puede quedar suspendida sine die hasta que se notifique la resolución aduanera;

3. Declarar la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la firma ARIMEX IMPORTADORA S.A. en las presentes actuaciones;

4. Imponer las costas del pleito a la DGA vencida;

5. Comunicar el presente a la Secretaria de Hacienda de la Nación, a sus efectos (confr. art. 1165 del C.A.).

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero en lo sustancial a la propuesta de la Dra. Sarquis.

Por ello, por mayoría **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora Arimex Importadora S.A en el sumario que ha tramitado como expediente n° 12197-1904-2013, a continuación al print de pantalla de Consulta de una Garantía Global o Unitaria, obrante a fs. 25 de las ant adm, incluyendo también a la Resolución DE PRLA n° 1694/18, aquí apelada.

2.- Costas al fisco.

3.- Declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas.

4.- Rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora respecto de los tributos, sin costas.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 19:39:40 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 22:20:59 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 22:31:21 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.28 22:31:22 -03:00