Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-17056183-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Febrero de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 37.734-A DU PONT ARGENTINA S.R.L

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Cora Marcela Musso (vocal subrogante de la vocalía de la 18 nominación), Pablo Adrián Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"DU PONT ARGENTINA SRL c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 37.734-A.**

La Dra. Musso dijo:

I.- Que, a fs. 2/19 se presenta por apoderado la firma DU PONT ARGENTINA SRL e interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA nº 6811/16, recaída en el expediente administrativo n° 13289-26639-2007, por medio de la cual se la intima al pago de una multa igual a una vez y media el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería introducida temporalmente mediante la destinación temporaria para transformación con documento de transporte N° 04 001 IT14 006180 B, cuyo monto asciende a la suma de SETENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CUARENTA Y DOS CENTAVOS ($79.368,42), como así también se formula cargo por la suma de DIECISIETE MIL CIENTO DOCE DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS (U$S17.112,64) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y TREINTA Y UN MIL NOVECIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS CON QUINCE CENTAVOS ($31.936,15) en concepto de IVA adicional e impuesto a las ganancias, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero. Relata detalladamente lo actuado en sede administrativa, manifiesta que oficializó el despacho de importación temporaria, libró la mercadería a plaza y a raíz de un inconveniente con la firma Whirlpool quien le iba a comprar la mercadería transformada, tuvo que volver atrás la operación para luego llevarla a cabo y efectuar denuncia por el art. 917 del C.A. Señala que, si bien fuera de término por los motivos ajenos a la importadora, la firma DuPont Argentina S.A. cumplimentó la reexportación de la totalidad de la mercadería importada temporariamente cancelando el DIT en tratamiento. Alega que hace casi 10 años comunicó lo acontecido mediante escrito que dio inicio a las presentes actuaciones, solicitando que se reduzca la multa sustancialmente. Manifiesta que no obstante la comunicación efectuada por escrito, el fisco emite la inválida y nula instrucción de sumario 11 días antes que opere la prescripción y la corrida de vista fue emitida 10 años después de la fecha de vencimiento de la

importación temporal. Aduce que la resolución aduanera fue emitida 4 días antes de que opere la prescripción de la acción del fisco para imponer penas. Plantea la nulidad absoluta de la apertura de sumario por no reunir los requisitos previstos en el art. 1094 inciso d. Plantea prescripción. Plantea injustificada dilación en obtener la resolución en plazo razonable. Solicita aplicación de la doctrina Losicer y la violación al art. 18 de la Constitución Nacional y art. 8 de la Convención Americana Sobre Derechos humanos (Pacto de San José de Costa Rica). Cita jurisprudencia. Sostiene que el transcurso de 10 años (contados desde la comisión de la infracción que se imputa) no es considerado un plazo razonable para poner fin a una contienda judicial, mucho menos lo es cuando ha transcurrido un plazo similar y recién se está cuestionando el fallo aduanero ante el Tribunal Fiscal, lo que permite vislumbrar, de acuerdo a la experiencia, un plazo no menor a 15/20 años de proceso, incluyendo la etapa ante el Tribunal Fiscal y la etapa judicial, con eventuales instancias recursivas. Solicita atenuación de la pena atento a que con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia, la mercadería ingresa a depósito provisorio, declaró en términos todas las pérdidas tangibles generadas en el proceso productivo y solicitó mediante la oficialización del PE N° 06 001 EC03 030885M la pertinente destinación de reexportación a consumo, la cual cancelaba la mercadería importada temorariamenete. Alega que como se expuso, por razones ajenas a ella, la empresa se vio obligada luego de ingresada la mercadería a depósito y oficializada la pertinente destinación de exportación, a retornar dicha mercadería a su planta en virtud de que el comprador del exterior, sorpresivamente decidió, no adquirir la mercadería en trato.. Manifiesta que reafirma aún más la procedencia de la atenuación de la eventual multa el hecho de que mediante permisos de embarques n° 06 042 EC03 002551 G, 06 001 EC03043117 E, 06 001 EC03 048115 H y 07 001 EC03 002133 V, reexportó finalmente en un breve lapso la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT en cuestión. Cita jurisprudencia. Se agravia por que los argumentos expuestos no fueron siquiera tratados y/o analizados por la aduana en la Resolución apelada, sino que de forma arbitraria y sin fundamento legal alguno fija una multa en una vez y media el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería introducida temporalmente. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se declare la nulidad de la apertura del sumario y de todo lo actuado con posterioridad, declarándose en consecuencia la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y percibir tributos con expresa imposición de costas a la contraria y en subsidio se proceda a la atenuación de la pena conforme lo prevé el art. 916 del C.A.

II.- Que, a fs. 30/39, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido del recurso de apelación. Realiza un breve relato de lo actuado en sede administrativa y formula una negativa genérica de los argumentos de hecho y de derecho esgrimidos por la recurrente. Sostiene que la parte actora toma conocimiento en forma expresa de la Resolución en crisis y alega que no se podrá declarar la nulidad de un acto de procedimiento si el mismo, no obstante su irregularidad, hubiese logrado la finalidad a la que estaba destinado conforme art. 1050. Manifiesta que el servicio aduanero ha ejercido su acción para determinar y percibir tributos por la operación en cuestión, dentro del plazo legal, por lo que corresponde el rechazo de la excepción de prescripción opuesta por la recurrente. Alega que el procedimiento para las infracciones establece la obligatoriedad de notificar la apertura de sumario, sin perjuicio de que el instructor pueda disponerlo si lo estima necesario, por lo tanto es irrelevante que el juez aduanero no haya notificado la apertura de sumario. Cita jurisprudencia. Sostiene que respecto de la duración del procedimiento que se estimó excediendo el plazo razonable, queda claro que la responsabilidad tributaria no se encuentra alcanzada por la garantía mencionada. Alega que niega la irrazonable dilación de procedimientos, sea judicial, jurisdiccional o administrativo, no debiendo emplearse la prescripción de la acción con el propósito de proteger al deudor contra el acreedor, siendo ello, de carácter restrictivo. Manifiesta que la acción del fisco no ha prescripto, encontrádose desde su apertura sumarial su plazo suspendido, puntualiza que no se requiere la notificación de este último y que desde la apertura del sumario hasta el dictado de la resolución condenatoria no transcurrió el plazo quinquenal del art. 934 del C.A. Sostiene que la resolución que se impuso la multa se volvió a interrumpir la prescripción de la acción para aplicar sanciones según el art. 937 del C.A. y que

el nuevo plazo prescriptivo se suspendió desde la fecha de interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Hace saber que respecto de la fecha de notificación de la resolución condenatoria, se aplique la doctrina Tool S.A. en virtud de la cual, por mayoría se estableció que de acuerdo a la legislación aduanera, interrumple el plazo de prescripción el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria sin que para ello requiera la previa notificación. Manifiesta que según surge de las constancias del expediente, el importador no habría cumplido con la reexportación total y completa de los insumos importados antes del vencimiento del plazo de la importación temporaria. Alega que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal, recae sobre la importadora, concluyendo que las solas expresiones de la parte no alcanzan para desvirtuar las pruebas aportadas en la causa, verificándose la existencia de la infracción aduanera que se le imputa a la firma importadora y produciéndose el siniestro que autoriza a reclamar el pertinente pago. Sostiene que los cumplidos de embarque de exportación deben estar cruzados con los CTC definitivos, que cancelarían la operación del DIT objeto del régimen, ello en conjunción con la fecha de vencimiento 7/10/2006. Describe el decreto 1439/96 y concluye que la importadora no cumplió con sus obligaciones, la aduana no puede ejercer sus funciones de control sobre la mercadería ingresada temporariamente. Manifiesta que el fisco puede requerir a la aseguradora directamente, con tan solo verificado el incumplimiento. Respecto a los intereses puntualiza que es pacífica la doctrina y la jurisprudencia que considera la aplicación del art. 794 del C.A. Aduce que son las propias pólizas las que establecen que producido el siniestro el Asegurador procederá a hacer efectivo a la Administración Nacional de Aduanas el importe pertinente con más los accesorios que resulten corresponder. Manifiesta que la Aseguradora no debe los intereses por su mora sino por la de su asegurado y por lo tanto los accesorios debidos son aquellos devengados respecto a éste. Agrega que respecto del derecho adicional, el art. 23 del decreto dispone que cuando se autorice la importación para consumo de una mercadería ingresada bajo dicho régimen deberá abonar además de los tributos vigentes al día de la fecha, una suma adicional del 2% mensual calculada sobre el valor en aduana de la mercadería de esa fecha , por tanto considera que no pareciera justo que se imponga esa carga a quien en tiempo y forma solicita la autorización para importar a consumo y no a quien sin pedir autorización, incurriendo en infracción, incurre en una importación irregular. Alega que de darse lo pretendido por la contraria, estaríamos vulnerando el principio de igualdad constitucionalmente consagrado. Manifiesta que en ningún momento definió el hecho generador de la obligación tributaria, imponiendo a la recurrente un impuesto que no esté contemplado previamente por una ley. Sostiene que el decreto 1439/96, por tratarse de un régimen voluntariamente elegido por las partes preexistentes, implica para el sujeto beneficiario diferentes obligaciones, entre las que se encuentran responder por el tributo ante el incumplimiento. Alega que la resolución general DGI 3543/92 faculta a la DGA a intervenir con carácter de agente de retención y/o percepción de impuesto a las ganancias. Asimismo, sostiene que las precepciones de impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias por importaciones definitivas encuadran dentro de los importes tributarios que compete requerir a ese Servicio Aduanero como agente de percepción, sin que se le pueda pretender restringir competencia para los tributos “no aduaneros”, teniendo en cuenta que esas percepciones tienen naturaleza tributaria y pueden ser exigidas por la DGA en las importaciones definitivas. Puntializa que no quedan dudas que el tomador se acogió a la normativa vigente, del mismo modo la Compañía Aseguradora, por lo que deben hacerse cargo de su actuar y responder tanto por los tributos garantizados, con mas sus intereses, adicional y ganancias. Hace reserva del caso fedral. Ofrece prueba . Solicita se confirme el fallo aduanero con expresa imposición de costas.

III.- Que, a fs. 40, se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Mediante RE-2020-72847880-APN-SGASAD#TFN la actora constituye domicilio electrónico. Se elevan los autos a esta Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA n° 13289-26639-2007, surge que las mismas

se inician, a fs. 1/145, con la auto denuncia perpetrada por la aquí actora (con sello 24/9/07). A fs. 146 con fecha 6/6/08, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, remite a la División Registro Sección Procedimientos técnicos, la documentación a fin de que sirva informar si la destinación N ° 04 001 IT14 006180 B ha sido objeto de denuncia y en su caso que agregue la carpeta original con la documentación complementaria e informe de existir la cantidad de mercadería en infracción. A fs. 147 con fecha 3/5/2010 obra el acta de denuncia. A fs. 148 obra glosado el sobre contenedor de la DIT en trato oficializado el 16/8/2004 cuyo vencimiento data del 27/8/2005, prorrogado al 27/8/2006. A fs. 149 se agrega consulta de declaración detallada. A fs. 150 con fecha 3/5/2010 mediante nota 3273/2010 se formula denuncia por la totalidad de la mercadería importada temporalmente por no haber acreditado debidamente el cumplimiento de la misma y por no presentar declaración Jurada, ni CTC. A fs. 151 se dispone con fecha 20/12/2011 la instrucción de sumario. A fs. 153 obra el aforo de la mercadería. A fs. 161 obra consulta de garantía global o unitaria. A fs.162 obra consulta de juicios. A fs. 164 se agrega la determinación de base de tributos y multas. A fs. 165, con fecha 9/8/2016, se corre vista. A fs. 166/167, con fecha 9/8/2016, se envía la corrida de vista por SICNEA a la firma importadora y a la aseguradora, respectivamente. A fs. 168/172 contesta vista la aseguradora. A fs. 173/184 contesta vista la firma importadora. A fs. 185/186 con fecha 9/8/16, se notifica por SICNEA, la corrida de vista a la firma importadora y a la aseguradora, respectivamente. A fs. 187 con fecha 12/12/16 se tienen presentes las presentaciones y se ponen autos para resolver. A fs. 188 obra agregado el registro de infractores. A fs. 189, con fecha 16/12/16 se dicta la Resolución de PRLA 6811 aquí apelada por la que se impone una multa por infracción al régimen de importación temporaria (art. 970 del C.A.) y se formula cargo por los tributos e intereses adeudados a la recurrente y a la aseguradora. A fs. 192, con fecha 21/2/17, la importadora se notifica presencialmente.

V.- Que en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad opuesto por la actora respecto del auto de instrucción de sumario efectuado por el servicio aduanero en el procedimiento sumarial a fs. 151 de las actuaciones administrativas.

Que, la actora sostiene que el auto de apertura de sumario no cumple con los requisitos establecidos en el art. 1094 del C.A.

Que a los fines de dilucidar el referido planteo corresponde determinar la validez o invalidez del auto de instrucción de sumario obrante a fs. 151 de las actuaciones administrativas.

Que el auto cuestionado se dictó como consecuencia de la denuncia n° 930/2010, formulada con fecha 3/5/10, en relación a la destinación n° 04 001 IT14 006180 B, por la presunta infracción tipificada en los arts. 970 del C.A. A fs. 148 obra agregada la carpeta del referido D.I.T. (vencimiento 27/8/2006)

Que, corresponde destacar que, atento la posibilidad de la actora en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades del procedimiento se tornan relativas y subsanables.

Que ello así, teniendo en cuenta que reiterada doctrina y jurisprudencia tiene resuelto que no es necesario que se analicen la totalidad de los argumentos de las partes, bastando con considerar aquellas que entiende el juzgador que son relevantes a los fines de alcanzar la solución de la causa, y el hecho de que en esta instancia resulta posible merituar tanto la prueba obrante en las actuaciones administrativas como la aquí ofrecida por la recurrente, corresponde rechazar la alegada violación del derecho de defensa, ya que los alegados vicios del procedimiento no le causan a la parte indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal. Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la

efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. (Entre otros fallos: 205-549 y 267-393)

VI.- Que resultando válido el auto de instrucción de sumario conforme lo expresado en el considerando precedente, corresponde ahora tratar la excepción de prescripción de la acción penal y tributaria del Fisco.

Que en lo que se refiere a la imposición de la pena de multa, los arts. 934 y 935 del C.A. determinan que "la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (5) años", plazo que "comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción...".

Que, respecto de la acción para percibir tributos, el art. 803 del C.A. también establece un plazo de cinco años que, al igual que lo dispuesto en el art. 935, comienza a correr a partir del día primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado (conforme el art. 804, primera parte).

Que, en el presente caso, por aplicación de las normas citadas resulta que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para imponer multa y percibir tributos comenzó a correr el 1° de enero de 2007, toda vez que el plazo de permanencia dentro del territorio aduanero de la mercadería importada temporariamente por medio del despacho n° 04 001 IT14 006180 B operó el 27/08/06.

Que el auto por el que se dispuso la apertura del sumario administrativo, de fecha 20/12/11 (ver fs. 151 de las act. adm.), interrumpió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas -art. 937, inc. a), del C.A.-, y suspendió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos -art. 805, inc. a), del C.A.-, "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión".

Que a ello corresponde añadir que, conforme al art. 937, inc. d), del C.A., el plazo para la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, volvió a interrumpirse con el dictado de la resolución condenatoria DE PRLA n°6811/16, de fecha 16/12/16. Por su parte, en virtud de lo previsto en los arts. 805, inc. c), y 1134 del C.A., el plazo de prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos volvió a suspenderse con la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal.

Que de todo lo dicho se desprende que no se ha producido la pretendida prescripción de la acción del Fisco para imponer multas y para percibir tributos, por lo que corresponde desestimar el planteo de actora en tal sentido, con costas.

VII.- Que, corresponde analizar si la resolución n° 6811/16, por la que la firma DU PONT ARGENTINA S.R.L. resultó condenada en los términos del art. 970 del CA, se ajusta o no a derecho, para lo cual, de conformidad con lo establecido por el art. 1143 del C.A., se acuerda a este organismo jurisdiccional amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

No se encuentra controvertido en autos que, con fecha 26/08/2004, la firma DU PONT ARGENTINA SRL registró a través de la destinación temporaria para transformación N° 04 001 IT14 006180 B la operación de importación temporaria de 20.000 kilogramos de Poliésteres marca CRASTIN 6131 bajo el régimen del decreto 1439/96.

Que la mercadería aludida fue importada en forma temporaria para que luego de un proceso de transformación, se produzcan 40 toneladas de Rynite 7016 (especie de polyesteres) para luego venderse a la firma Whirlpool,

radicada en Brasil, dentro del plazo de 360 días, cuyo vencimiento operaba el día 27/08/2006.

Que, con fecha 24/09/2007, la importadora se presenta ante el servicio aduanero formula autodenuncia, en subsidio solicita atenuación de la pena en los términos del art. 916 del C.A. relata los hechos y finalmente informa que, si bien fue fuera de termino por razones que no le corresponden, había cancelado el D.I.T. N ° 04 001 IT14 006180 B. En dicha ocasión, acompañó mails, permisos de embarque, certificado de origen.

Que, habiendo analizado la documentación presentada por la importadora, interviene la Secretaría de Actuación, a fs. 146 y agrega la carpeta original junto con la consulta de declaración detallada. A fs. 150 La División Registro de importación mediante nota 3273/2010 de fecha 3/5/2010 entendió que no se había acreditado el cumplimiento de las obligaciones exigidas por el régimen de importación temporaria, por lo que denunció la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A por la totalidad de la mercadería importada temporalmente.

Que a fs. 189/191, el Departamento de Procedimientos Aduaneros dictó la resolución DE PLA nº 6811/16, aquí apelada por la que se determinó que la importadora había incurrido en la infracción prevista en el art. 970 del C.A. con relación del D.I.T. N° 04 001 IT14 006180 B, por lo que impuso a la importadora una multa y formuló cargo por los tributos e intereses adeudados.

Que cabe recordar que el legislador, al regular el instituto de admisión temporaria, expresamente consideró que se trata de un régimen en el que el importador temporario queda sometido, desde el mismo momento del libramiento de la mercadería, a la obligación de exportarla y/o importarla para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo fijado (art. 250 y 271 del C.A.).

Que, por su parte, el régimen del decreto 1439/96, bajo cuyos términos se documentó el D.I.T. que nos ocupa, recepta el mismo principio, permitiendo, a quien se acoge a sus disposiciones, importar en forma temporaria mercadería destinada a ser utilizada en un proceso industrial en el país y exceptuarse del pago de los tributos que gravan la importación para consumo de dicha mercadería -con excepción de las tasas retributivas de servicios-.

Que, en consecuencia, para considerar que el importador temporario cumplió debidamente con el régimen especial del decreto 1439/96 y que no incurrió en la infracción prevista en el art. 970 del C.A., debe hallarse acreditada la exportación de la mercadería importada en forma temporaria y posteriormente transformada en producto final o, en su caso, la importación para consumo de la misma, dentro del plazo acordado. Resulta claro que, tratándose de un régimen de excepción mediante el cual quien se acoge a sus disposiciones obtiene un beneficio tributario, la carga de la prueba recae en el importador o en su garante.

Que la única forma de acreditar la salida de la mercadería introducida temporariamente es mediante los permisos de embarque en los cuales se deje constancia de que, en la elaboración de la mercadería que allí se documenta, se utilizaron los insumos importados por la destinación que se individualiza. Los datos necesarios para la comprobación de la reexportación de los insumos deben estar documentados de forma clara y correcta, de manera que no quepan dudas acerca de la identidad de la mercadería y su valor.

Que la recurrente manifiesta en esta instancia que cumplió con la reexportación de la totalidad de la mercadería importada temporariamente, no obstante lo cual no adjuntó documentación alguna de la cual surja el cumplimiento del régimen temporal.

Que, en consecuencia, la aquí actora es responsable de la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del CA, respecto de la mercadería importada temporariamente por el despacho de importación en cuestión, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas al acogerse, voluntariamente, al régimen

excepcional de importación temporaria.

VIII.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados corresponde señalar que conforme lo solicitado por la importadora mediante RE-2021-66684497-APN-SGASAD#TFN, con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sent del 26/11/2019, se expidió, señalando que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos"*. *"Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)"*. Que, sostuvo que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal"*.

Que, lo expuesto, resultando de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluido, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas al fisco (IG-2021-13-E-AFIP-AFIP).

En consecuencia, corresponde modificar la determinación tributaria obrante a fs. 164 de las actuaciones administrativas:

BASE TRIBUTOS

Valor en aduana de la mercadería no regularizada U$s 42.400,00

Derecho de importación	6.572,00
Tasa de estadística	212
BASE IVA	49.184,00
IVA	10.328,64

TRIBUTOS ADEUDADOS: U$S 17.112,64 con más los intereses del art. 794 del C.A.

IX.- Que sobre el importe nominal de los tributos adeudados procede el pago de los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero.

Que los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a la aquí actora que data, del 9/8/16 (ver constancia fs. 185 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 25/8/16 hasta la fecha del total y efectivo pago.

X.- Que, respecto a lo solicitado por la firma importadora en relación a la atenuación de la multa, cabe considerar que, sin perjuicio de la autodenuncia formulada (art. 917 del Código Aduanero), las argumentaciones esgrimidas

respecto a la negociación entablada con la empresa compradora que habrían dificultado el cumplimiento en término de la obligación de reexportar, los antecedentes infaraccionales correspondientes a la firma importadora y la falta de documentación que acredita el cumplimiento del régimen, la reforma establecida mediante la ley 25.986 del art. 917 apartado 3 del Código Aduanero es clara respecto a la reducción de la pena y en él dispone que la misma no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados por la realización de determinadas destinaciones u operaciones. Situación que se verifica en el caso de autos.

Que, sin perjuicio de lo expresado y atento que la aduana informa solo un antecedente, expte. 12035-34-204 fallo 5753/10, firme en el 30/5/12, resulta razonable en los términos del art. 916, reducir la multa impuesta a una vez el valor de los tributos, importe que asciende a la suma de CINCUENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS DOCE PESOS ($52.912)(fs. 188 vta. de las actuaciones administrativas)

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas y exigir el pago de tributos efectuado por la recurrente, con costas.

2.- Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución DE PRLA N° 6811, recaída en la actuación administrativa 13289-26639-2007, en cuanto condena a la firma DU PONT ARGENTINA S.R.L, al pago de una MULTA que se fija en una vez el importe de los tributos, cuyo monto asciende a la suma de CINCUENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS DOCE PESOS ($52.912)

3.- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 6811, recaída en la actuación administrativa 13289-26639-2007, en cuanto formula cargo a la firma DUPONT ARGENTINA S.R.L , declarando que la deuda tributaria en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de DICISIETE MIL CIENTO DOCE DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA Y CUATRO CENTAVOS (u$s 17.112,64) importe que a los fines de su conversión en pesos, se utilizará el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago, ello con más los intereses del art. 794 del CA que deben calcularse desde el 25/8/2016.

4.- Revocar las percepciones de IVA y de ganancias.

5.- Imponer las costas a la actora en cuanto al monto que se confirma y al fisco nacional en cuanto a los importes que se revocan ($31.936,15)

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que adhiero a lo manifestado en los Considerandos I a IV del voto de la Vocal preopinante

II.- Que, sentado ello, en primer lugar corresponde entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la nulidad del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos e imponer multa.

Que considero aplicables *mutatis mutandis* los argumentos que se esgrimieron en la causa "**HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA c/ DGA", de esta Sala "F", expediente N° 27.895-A**, sentencia del 2/5/13, que entre otras, declaró la nulidad del acto de apertura de sumario por no reunir los requisitos del art. 1094 del Código Aduanero.

Que, en la especie, se le imputa a la firma importadora la presunta comisión de la infracción al régimen de importación temporaria, tipificada en el art. 970 del C.A., por no cumplir en tiempo y forma con la reexportación o, en su defecto, la importación a consumo de la totalidad de la mercadería importada temporariamente al amparo de la destinación N° 04 001 IT14 006180 B, cuyo vencimiento habría operado, como consecuencia de la prórroga otorgada por la DGA, el día 27/08/2006.

Que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo tercero del Título II de la Sección XIV (arts. 1080 a 1117 del C.A.).

Que el art. 1094 del CA establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones, 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." (el destacado me pertenece).

Que a los fines de interpretar la citada norma se ha señalado que "...el art. 1094 utiliza el vocablo imperativo "dispondrá" y no una expresión facultativa como "podrá disponer", no dejando así lugar a interpretación alguna que le otorgue carácter opcional al acto de disponer la liquidación tributaria correspondiente" (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA , expte. 21830/2012, sentencia del 11/06/2013).

Que cabe destacar que en el mismo sentido se ha pronunciado la Cámara respecto de la exigencia del inc. b del art. 1094 —con razonamientos igualmente aplicables al caso del inc. d- (Sala I, "Unisel S.A. c/ AFIP – DGA – Resol. 9315/99 s/ ANA", expte. 20.634/00, sentencia del 23/02/2010).

Que los requisitos mínimos e indispensables que se desprenden del art. 1094 del C.A., y que resultan ser obligatorios para aperturar un sumario infraccional son a saber: 1) OM 2090 debidamente intervenido; 2) Carpeta original de la destinación denunciada; 3) Informe circunstanciado de los hechos objeto de la denuncia, consignando expresamente motivo, destinación, cantidades de mercadería en infracción, ítem, subítem, vencimiento del plazo de permanencia, prórrogas y demás datos relevantes; 4) datos del imputado y de la/s aseguradora/s involucrada/s en la operación, debiendo dar intervención, de estimarlo corresponder, a la Sección Control de la Recaudación y Garantías; 5) informe de la División Verificación indicando valor en aduana y gravámenes de la mercadería a la fecha de infracción, y si la misma resulta de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha; 6) determinación del monto de los tributos adeudados (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones.".

Que de fojas 151 de los antecedentes administrativos SIGEA Nº 13289-26639-2007 surge que con fecha 20/12/2011, es decir, once (11) días antes del cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 31/12/2011 (Nótese que, como ya se dijo, el hecho gravado ocurrió -en virtud de la prórroga otorgada por la DGA al DIT en trato- el 27/8/2006, por lo que el computo de la prescripción comenzó a partir del 1 de enero de 2007) el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dispuso la instrucción del sumario pero sin que con anterioridad o inmediatamente con posterioridad, se haya procedido a indicar el valor en aduana y gravámenes de

la mercadería a la fecha de infracción, y si la misma resultaba de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha como así tampoco se había determinado el monto de los tributos adeudados (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones.

En tal sentido, ha sido el propio Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros quien en fecha 4 de julio de 2016 –confr. fs. 152 de las referidas actuaciones administrativas- remite las referidas actuaciones administrativas a la División Control y Fiscalización Simultánea de la DGA a fin de que "tenga a bien informar el valor en aduana, la clasificación arancelaria y los porcentuales de tributos y demás gravámenes correspondientes a la mercadería en presutna infracción (DIT 04 001 IT14 006190 B), como así también si dicha mercadería es de importación prohibida por el régimen general a la fecha 27/08/2006".

Asimismo, en dicha pieza el servicio aduanero "ENCARECE que SE IMPRIMA AL PRESENTE URGENTÍSIMO TRÁMITE ATENTO LA PROXIMIDAD DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA IMPONER PENAS (20-12-2016)" (las mayúsculas corresponde al original obrante a fs. 152 de los ant. adm.).

III.- Que, bajo tales premisas, cabe destacar que "...la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, 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 corrida de vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 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. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero" (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA , expte. 21830/2012 , sentencia del 11/06/2013).

Que, en tales condiciones, de la compulsa de los antecedentes administrativos surge que la valoración y clasificación de la mercadería fue realizada recién en fecha 18/07/2016 (v. fs. 153 de las act. adm.), mientras que la liquidación de tributos se practicó, incluso, con posterioridad (v. fs. 164 de las act. adm.), es decir, luego de transcurrido el plazo quinquenal para el impulso de la acción del fisco para percibir tributos que venció el 31/12/2011 siendo que la clasificación, valoración y la liquidación de tributos aduaneros suplementarios no exigen una dificultad mayor para un funcionario aduanero competente en la materia. De lo dicho se desprende que resulta de plena aplicación al presente caso lo resuelto por la Sala V de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en "Alba Compañía Argentina de Seguros c/ DGA s/ recurso directo" (Expte. 61569/2016, del 30/03/17) que no aceptó que el servicio aduanero integre el auto de apertura de sumario -con la liquidación tributaria- una vez producido el vencimiento del plazo de prescripción considerando extinguida la acción del Fisco percibir los tributos.

IV.- Que, por lo tanto, se evidencia que en la especie el auto de apertura del sumario ha sido dictado al solo efecto de suspender e interrumpir el curso del término de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos e imponer penas, respectivamente. Por todo ello, cabe concluir que el auto fechado por la DGA el 20/12/2011 –y sin perjuicio que el sello inserto a fs. 151 de las actuaciones administrativas que tengo a la vista reviste una dudosa legitimidad temporal- constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario pero que no puede pretender ostentar los efectos suspensivos e interruptivos en cuanto a los tributos y multa, respectivamente, toda vez que el servicio aduanero debió realizar, con anterioridad o concomitantemente a dicho acto o incluso antes de que venza el plazo quinquenal de prescripción, la valoración y clasificación de la

mercadería como así también la liquidación de los tributos correspondientes.

Que se ha señalado que "...para que el auto de apertura del sumario tenga virtualidad para suspender y/o interrumpir el cómputo de la prescripción en los términos de los artículos 805, inciso a, 937, inciso a, y concordantes del CA, debe tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente (confr. Sala IV de la Cam. Fed. en lo Cont. Adm. Fed., causas 36250/12 "Boston Compañía Argentina de Seguros SA (TF 29422-A) c/ DGA" y 47750/12 "Agencia Marítima Tagsa SA (TF 27435-A) c/ DGA", ambas del 11/6/13, 77450/16 "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17, entre otras).

Que, en consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.) y al estar viciada por tanto la causa, los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordante con la profusa jurisprudencia que ha sentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales -ora infraccionales- (CSJN - "Fallos", 96:23; 99:284; 183:68; 295:591,entre muchos otros) .

V.- Sentado ello, corresponde analizar el sub-lite frente a las disposiciones específicas del Código Aduanero sobre prescripción.

Respecto de los tributos como así también de la multa intimada por la resolución apelada, el plazo de prescripción es de 5 años conforme los arts. 803 y 934 del C.A. respectivamente, que comenzó a correr el 1° de enero de 2005 (el hecho gravado tuvo lugar el 27/08/2006 al vencerse el plazo de la importación temporaria) en los términos de los arts. 804 y 935 del CA y de no mediar causales suspensivas e interruptivas, operaba el 31 de diciembre de 2011. Y no obstante de entenderse que el referido acto de apertura del sumario debe evaluarse de modo integrado con el auto de corrida de vista, es decir que a ese momento el servicio aduanero pudo cumplir con las formalidades que requiere el art. 1094 a los efectos de subsanar las irregularidades de las que adolecía la apertura del sumario y proseguir con la investigación sumarial, ello, sin embargo, no ocurrió. Así las cosas, al ser nulo el auto de apertura del sumario fechado por la DGA el día 20/12/11 (fs. 151 de las actuaciones administrativas) no pudo suspender ni interrumpir la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) y 937, inc. a), respectivamente del CA.

Que, por ello, **VOTO** por:

Declarar nulo el auto de apertura de sumario y, por ende, la prescripción de la acción de la DGA para percibir tributos e imponer multa respecto de la firma "DU PONT ARGENTINA S.R.L." en el trámite del procedimiento infraccional iniciado en la actuaciones SIGEA Nº 13289-26639-2007. Costas a la DGA.

Dr. González Palazzo dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Pablo Adrián Garbarino

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Declarar nulo el auto de apertura de sumario y, consecuentemente, la prescripción de la acción de la DGA para percibir tributos e imponer multa respecto de la firma "DU PONT ARGENTINA S.R.L." en el trámite del procedimiento infraccional iniciado en la actuaciones SIGEA Nº 13289-26639-2007. Costas a la DGA.

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. Cora Marcela Musso (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.13 12:45:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 16:39:45 -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: 2023.02.14 17:34:09 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.14 17:34:10 -03:00