República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-29109593-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia PARAMERICA S.A. EX-2021-86342903-APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Christian M. González Palazzo (subrogante), con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término, para resolver en los autos caratulados **"PARAMERICA S.A." Expte. EX-2021-86342903- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Recurso de apelación: El 14.09.21 la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución 4536/2018 de la Aduana de Buenos Aires, recaída en la actuación SIGEA 14831-167-2011, por la cual se formula cargo en concepto de derechos de exportación respecto de las destinaciones de exportación ("PE") 09001EC01092154K y 08001EC01152845N, por un monto total de Dólares Mil Setecientos Treinta con 09/100 (U$S 1.730,09). Asimismo, solicita que se declare la prescripción de las actuaciones administrativas, indicando que el servicio aduanero pretende imputar la infracción aduanera de declaración inexacta sobre las referidas destinaciones, en el marco de actuaciones administrativas que se encuentran notablemente prescriptas.

Manifiesta que a la fecha de interposición del recurso la actora no contaba con la correspondiente apertura de sumario ni corrida de vista y que, tampoco surge de la resolución recurrida el motivo jurídico del cargo formulado. Sostiene que luego de la presentación efectuada por la firma exportadora, la División Control Ex post de Exportación interviene y dictamina, sin elementos probatorios de contundencia, que a partir de un aparente desfasaje entre el valor en aduana de la mercadería y el costo de exportación, se configura en la acción de Paramerica SA una infracción aduanera susceptible de encuadrarse en el art. 954.1 incs. a) y c) del Código Aduanero ("CA"). Indica que para arribar a esta conclusión la División se ha basado en conceptos abstractos, desprovistos de todo rigor técnico y jurídico, y que con total arbitrariedad funda en su Nota 5/12 una suerte de resolución, la cual aparece de manera intempestiva sin que haya mediado la correspondiente apertura de sumario y su consecuente corrida de vista o bien en su defecto, la vía de su estudio, investigación y eventual confirmación, por el canal de la comprobación de valor y no desde la mirada infraccional.

Seguidamente detalla el planteo de prescripción. Expresa que toda vez que las destinaciones objeto del presente fueron oficializadas en los años 2008 y 2009, el plazo de prescripción comienza a correr desde el 1 de enero del año siguiente al de la comisión de la infracción, o bien en el de su constatación, razón por la cual corresponde iniciar el cómputo de los 5 años, a partir del 1 de enero de 2009 y 2010, respectivamente. Indica que el servicio aduanero ha actuado de manera

negligente, basando su imputación en una apertura de sumario realizada de manera irregular, ya que no cumplió con las formalidades de ley y no existió en dicho sumario corrida de vista ni notificación. Continúa relatando que la resolución condenatoria le fue notificada el 24.08.21, es decir, 2 años después de dictada dicha resolución y 12 y 13 años después de la fecha en que ocurrió el supuesto hecho infraccional, lo que según refiere excede con creces el lapso legal previsto para la actuación del servicio aduanero. Señala que si bien la apertura de sumario es uno de los hechos que el art. 937 CA dispone como interruptivo del plazo de prescripción, es válido y eficaz a partir de su publicidad, y que en el caso de actos de alcance individual se concreta a partir del procedimiento de notificación que prevé el CA -ley 22.415-, situación que no ha ocurrido en las presentes actuaciones, por lo que falta en dicho acto jurídico la entidad requerida para poder interrumpir el plazo de la prescripción que corría desde el momento de la infracción.

Cita doctrina y jurisprudencia. Acompaña como prueba copia de las actuaciones administrativas. Hace reserva de caso federal.

II. Contestación del traslado: Corrido el traslado con fecha 22.09.21, la representación fiscal lo contesta (IF-2021-106726193-APN-DTD#JGM). Luego de efectuar la negativa de rigor indica que el tributo determinado por la resolución que aquí se recurre tuvo origen en el estudio del valor efectuado respecto de los PE 09001EC01092154K y 08001EC01152845N. Agrega que se habría solicitado a la firma documentación vinculante a estas operaciones, como ser el contrato de venta con PDVESA, facturas de compras de las maquinarias agrícolas, la estructura de costos, los estados contables para los ejercicios 2008/09 y 2009/2010, observándose que en las dos destinaciones se declararon que los derechos de exportación integraban el valor FOB de la mercadería, situación que se desvirtúa al momento de analizarse la estructura de costos/estados contables, por lo que los tributos a la exportación no formaron parte del precio declarado, surgiendo un demérito del valor en aduana para ese cálculo.

Señala que en base a la Instrucción General (DGA) 11/16 se permitió a la DGA el archivo de las actuaciones, pero no así el pago de los tributos adeudados, sobre los cuales corresponde el pago por el acaecimiento del hecho imponible, no pudiendo ninguna instrucción dispensar su pago. Adicionalmente, sostiene que la falta atribuida no ha sido desvirtuada por la firma actora, quien no ha realizado esfuerzo probatorio dirigido a demostrar el cumplimiento del régimen de importación temporaria, cuando constituye una carga exclusivamente suya. Expresa que según surge de la documental arrimada, nos encontramos frente a la infracción cuyo tipo legal y consecuencia jurídica preceptúa el art. 954.1 inc. a). Manifiesta que la Aduana tiene reconocida como facultad fundamental el realizar las investigaciones necesarias para comprobar la veracidad o exactitud de los precios declarados, y que cuando esta tiene dudas acerca de la veracidad del valor declarado, la carga de la prueba le cabe al importador.

Aclara respecto del plazo de prescripción, que el curso de la misma se interrumpe con el auto que dispone la apertura del sumario. Indica que, de acuerdo a la legislación aduanera, el simple dictado del acto administrativo constitutivo de la resolución condenatoria interrumpe el plazo de prescripción, sin que para ello se requiera su previa notificación. Sostiene que en las presentes actuaciones se notificó el archivo y se formuló el reclamo por tributos. Pone de resalto que la resolución que dispone la apertura del sumario no se encuentra incluida entre aquellas que obligatoriamente deban ser notificadas y que, respecto de la acción para percibir tributos, su suspensión comenzó con la instrucción del sumario en los términos del art. 805, inc. a) del CA, y que la interrupción se produjo con la notificación de la liquidación tributaria consignada.

Solicita reserva de ampliar la contestación de demanda con fundamento en la necesidad de contar con las actuaciones administrativas, las cuales indica están ubicadas en el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, a quien se las ha solicitado. Cita jurisprudencia. Hace reserva de caso federal. Ofrece las actuaciones administrativas como prueba.

III. Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas: La actuación 14831-167-2011 de fecha 30/11/2011 se inicia con el acta de denuncia 003/2012 (fs. 1), mediante la cual se indica que analizadas las destinaciones PE 09001EC01092154K y 08001EC01152845N se entiende *prima facie* que la firma Paramerica S.A. habría incurrido en las infracciones tipificadas en el art. 954.1 incs. a) y c) del CA. A fs. 2/14 se agrega la documentación presentada por

Paramerica S.A. relativa a las destinaciones de referencia, donde consta la declaración de la mercadería, la declaración de los elementos relativos al valor de exportación, detalle de los costos de exportación e Informes especiales de auditor independiente. A fs. 15/16 obran las liquidaciones recompuestas con diferencias realizadas por la División de Control Expost de Exportación. A fs. 17/18 obran los resultados de la liquidación realizada por la División de Control Expost de Exportación, donde surgen diferencias respecto a los tributos a la exportación. A fs. 19/20 se agregan los listados al ingreso de la denuncia respecto de las destinaciones objeto del presente. A fs. 21/22 obra la Nota 5/12 (Ramo 6) de la División de Control Expost de Exportación, de fecha 19.01.12, a través de la cual se expresa que existe discordancia entre la declaración aduanera y la conformación del precio de exportación de acuerdo a la documentación presentada, lo que produce un ahuecamiento injustificado del valor en aduana para el cálculo de los derechos de exportación declarados, quedando *prima facie* configurada la infracción prevista en el art. 954.1 incs. a) y c) del CA. A fs. 23 obra la nota 129/12 (DV CEDE) de fecha 20.01.12, mediante la cual se elevan las actuaciones a los efectos de su remisión al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros. A fs. 24 mediante nota 132/12 (DE FIAM) se remiten las actuaciones a la División Secretaría de Actuación N° 3. A fs. 25 la División Secretaría de Actuación N° 3 ordena la apertura de sumario en marco del expediente 14831-167-2011, en fecha 21.08.13. A fs. 26 la División Secretaría de Actuación N° 3 ordena el giro de las actuaciones al Abogado José Varaona, en fecha 31.08.17, solicitando que se dé urgente trámite, indicando la prescripción en el año 2018. A fs. 27/28 obran las consultas de declaraciones en el SIM por las destinaciones 09001EC01092154K y 08001EC01152845N. A fs. 29 obra constancia de que los sumariados no poseen antecedentes válidos de archivos previos. A fs. 30 se agrega la Resolución PRLA 4536/2018, de fecha 06.07.18, mediante la cual se formula el cargo que aquí se recurre. A fs. 31 se agrega la notificación 21001NOTI155735V, de fecha 24.08.21, por la cual se notifica la Resolución PRLA N° 4536/2018. A fs. 32 se agrega el pedido de remisión de las actuaciones, en atención a haber sido requeridas por el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV. Proceso en el Tribunal Fiscal de la Nación: Con fecha 11.02.22 la actora contesta al traslado efectuado por la DGA, ratificando lo manifestado en su escrito recursivo y solicitando se declare la causa como de puro derecho, lo que se provee en fecha 16.02.22. En fecha 22/09/2022 la actora solicita se proceda a dictar sentencia, en atención al estado de la causa, lo cual se provee en fecha 24.02.23 en que se elevan los autos a la Sala. El 27.02.23 se llaman autos a sentencia

V. Decisión del caso: Que corresponde resolver los planteos de nulidad y prescripción de la recurrente.

Por razones de orden procedimental se examinará, en primer lugar, los planteos referidos a la ineficacia del acto administrativo, a fin de constatar la validez de la actuación de la Aduana.

Del examen de las actuaciones administrativas surge que mediante nota 129/12 (DV CEDE) (fs. 23 de las actuaciones administrativas) se elevan las actuaciones al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, remitiéndose a la División Secretaría de Actuación N° 3 mediante Nota 132/12 (DE FIAM) (fs. 24 de las actuaciones administrativas), desde donde se ordenó la apertura de sumario en marco del Expte. N°14831-167-2011, en fecha 21.08.13 (fs. 25 de las actuaciones administrativas). Sin embargo, no obra constancia de que se hayan efectuado las diligencias necesarias a los fines de verificar la existencia de comisión de la infracción que *prima facie* habría sido verificada.

El Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgaran conforme el procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por cual cuando la Aduana tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden (Conf. Arts. 1080 y 1081 del CA). El artículo 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*".

Surge evidente de las actuaciones administrativas que el servicio aduanero omitió correr vista de lo actuado a los

presuntos responsables de la infracción *prima facie* verificada, limitándose a dictar la resolución que aquí se apela, disponiendo el archivo del sumario de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General (DGA) 11/16 y la formulación de cargo a la recurrente en concepto de derechos de exportación. Nótese asimismo que conforme surge de los antecedentes la resolución apelada fue notificada 3 años después de su dictado.

De lo relatado surge manifiesto que la recurrente ha sido privada de ejercer su derecho a un debido proceso adjetivo, corolario del derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución. La recurrente recién tomo conocimiento del sumario en trato al notificarse de la resolución que aquí se apela, por la cual se generó un cargo en concepto de derechos de exportación por destinaciones que fueran oficializadas en los años 2008 y 2009, es decir, 12 y 13 años después, respectivamente.

Por lo expuesto, debe señalarse que el servicio aduanero se apartó del trámite reglado por el CA para los procedimientos infracciónales, situación que no puede ser subsanada ante esta instancia. Le asiste razón al recurrente al sostener que la resolución administrativa vulnera groseramente la garantía del derecho de defensa, como así también el principio de tutela judicial efectiva que ampara al imputado, afectando sus derechos subjetivos e intereses legítimos al privarlo de una defensa oportuna.

Resulta claro que no se dio intervención al presunto imputado y responsable del incumplimiento que se endilga, por el que se exige además el pago de tributos. Tampoco fue dictada la resolución en los términos de lo establecido en el artículo 1112 del CA. Ello es así dado que el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, si hubiese seguido el procedimiento reglado en tiempo hábil, debería haber condenado o absuelto al imputado (conf. el inc. a) del art. 1112 del CA) y no ordenar el archivo, sin más trámite, de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General N° 11/16 (DGA).

Conforme lo expuesto corresponde declarar la nulidad del art. 2 de la Resolución 4536/2018 apelada, haciendo lugar al planteo formulado por la firma PARAMÉRICA S.A., con costas a la Aduana. ASÍ LO VOTO.

Por la forma en que se resuelve el planteo de nulidad deviene inoficioso expedirse acerca de la prescripción de las acciones de la Aduana para exigir tributos.

Por todo ello, **VOTO POR**:

Declarar la nulidad del art. 2 de la Resolución PRLA N° 4536/2018 en cuanto intima al pago de tributos a la actora, con costas a la Aduana.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado en los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria

II.- Que adhiero a las conclusiones relativas a las irregularidades procedimentales incurridas por el servicio aduanero en la sustanciación del sumario infraccional que tramita mediante Actuación 14831-167-2011, sin perjuicio de lo cual, considero que dichas irregularidades causan la nulidad de la notificación de la Resolución DE PRLA n° 4536/2018.

Ello por cuanto, formulada la denuncia por presunta infracción del art. 954 del C.A., el 30/11/2011 se dispone la instrucción de sumario el 21/8/2013 y surge palmaria la omisión del dictado del auto de corrida de vista a la firma. En tales condiciones, previa constancia de la inexistencia de antecedentes infraccionales de la sumariada, se dictó la resolución ahora apelada.

Que en efecto, la disposición aduanera atacada, fue dictada en cumplimiento de la Instrucción General nº 9/17 (DG ADUA) por lo cual, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional, ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que el archivo de la denuncia revestía carácter provisorio hasta que transcurra el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado, el archivo devenía definitivo. Por tal motivo la Resolución 4536/2018 no puede considerarse definitiva y sólo puede reconocérsele efectos de intimación al pago de tributos.

Que, en tal sentido, devienen nula la notificación cuya constancia luce a fs. 31 de las actuaciones, en las que incorrectamente, se indica que contra tal acto administrativo procedía la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 1132 del C.A.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad de la notificación de la Resolución 4536/2018 (DE PRLA), SICNEA Nro. 21001NOTI155735V, dirigida a la actora PARAMERICA SA, con costas a la demandada.

III.- Que, considero necesario expedirme respecto del planteo de prescripción opuesto por la actora, respecto de la acción del Fisco para imponer multas, toda vez que el mismo incide en la continuidad de las actuaciones conforme se resuelve.

Que conforme lo establecido en los arts. 934 del C.A., la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras regidos por la legislación aduanera, prescriben por el transcurso de cinco años, los que en el caso comenzaron a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción (arts. 935). Es decir que, en el caso de autos las acciones aduaneras comenzaron a correr el 1º de enero de 2009 y 2010 respectivamente.

Que teniendo en consideración la fecha de constatación de la infracción, y la fecha en que se dicta el auto de instrucción de sumario (21/8/2013), se concluye que no se constata en el caso la pretendida prescripción de la acción aduanera para perseguir a la importadora por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A., por cuanto el dictado del auto que ordenó la apertura del sumario ha interrumpido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo establece el art. 937, inc. a), del C.A., sin exigirse la notificación del referido auto.

Que, por los motivos expuestos, corresponde desestimar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas.

IV.- Que el artículo 1104 del Código Aduanero dispone que dentro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo.

Que por lo tanto, corresponde devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de Actuación n° 3 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, subsanando las irregularidades incurridas, imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el art. 1101 del CA.

Que en la forma en que se resuelve, no corresponde el tratamiento del resto de los planteos realizados.

Por ello, **VOTO por**:

1.- Declarar la nulidad de la notificación de la Resolución 4536/2018, SICNEA Nro. 21001NOTI155735V, dirigida a la actora PARAMERICA SA, con costas al fisco.

2.- Rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora, con costas.

3.- Disponer la devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación N° 3 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero (Ley Nro. 22.415).

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

1) Que, remitiéndome al relato de los hechos que conforman el objeto de la presente y al detalle de lo sustanciado en etapa sumarial administrativa expuesto en el Voto del Dr. Soria, estimo que debo formular ciertas apreciaciones.

2) En cuanto al planteo prescriptivo de las acciones del fisco para exigir tributos e imponer multas, es claro que teniendo en cuenta la fecha de oficialización de las operaciones en trato (años 2008 y 2009), la de la emisión del acto de apertura del sumario infraccional (21/08/13) y, finalmente la de emisión del resolutorio contra el que se alza la actora es necesario demarcar los límites temporales que inciden en la suerte de sendas acciones que viabilizan la pretensión Fiscal.

El Código rector, como bien destaca el Sr. Vocal instructor, prevee dos efectos claros que devienen del dictado de la apertura del sumario. Respecto a la acción del fisco para imponer multas, el 937 inc. a) del C.A. **interrumpe** el plazo prescriptivo, mientras que, en lo que hace a la pretensión tributaria, por aplicación de lo establecido en el art.805 inc. A) del mismo cuerpo normativo, la **suspende** hasta tanto se dicte la resolución que habilite su ejercicio.

Ahora bien, las causales de extinción de la acción penal están establecidas, en rigor, en el art.929 del C.A.

No existe norma alguna que dote de efecto extintivo, suspensivo o interruptivo –como lo he señalado en reiteradas oportunidades en casos análogos- al **archivo** de la pretensión punitiva como el aquí dispuesto en la **Resolución PRLA 4536/18 del 6/7/18.**

Ergo, al momento de dictarse esta sentencia, es evidente que el plazo quinquenal que nace por aplicación de lo preceptuado en el art.937 inc.a) del C.A. ha transcurrido en exceso y por ello corresponde declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas respecto de la aquí recurrente, quien expresamente formula agravio al respecto.

Distinto es el caso de la acción del fisco para exigir tributos, pues el efecto suspensivo previsto en la norma, se mantiene vigente a la fecha y es por ello que cabe rechazar el planteo prescriptivo que en tal sentido incorpora la recurrente. Sin costas

3) En cuanto al trámite impreso por el servicio aduanero al sumario infraccional, concuerdo el cuestionamiento formulado por el Dr. Soria, aunque difiero en el alcance de la nulidad que propone, en tanto estimo que la nulidad debiera abarcar todo lo actuado desde la apertura del sumario infraccional ante la inobservancia de lo exigido para el procedimiento específico, esto es, la corrida de vista dentro de los diez días de dispuesta la apertura del sumario, afectando fatídicamente al legítimo e irrestricto ejercicio del derecho de defensa del imputado.

4) Empero, no escapa al suscripto que mi integración a esta Sala lo es en calidad de subrogante y ante el desacuerdo de mis colegas que evidencian sendos votos, con el objeto de arribar a la decisión que dote de certeza a la pretensión de justicia del recurrente me conmina - dejando a salvo mi opinión – a adherirme al voto del Dr. Juan Manuel Soria en tanto resulta la solución que se adecúa al criterio del suscripto para dar fin a la cuestión debatida.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Declarar la nulidad del art. 2 de la Resolución PRLA N° 4536/2018 en cuanto intima al pago de tributos a la actora, con costas a la Aduana.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 12:59:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 13:24:50 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 13:31:40 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 13:31:41 -03:00