República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-19535469-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 2 de Marzo de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 35.324-A - EMERSON ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin a fin de resolver en los autos caratulados **"EMERSON ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expediente N° 35.324-A;**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Que este Tribunal, mediante sentencia de fecha 23/10/2018 (obrante a fs. 364/373vta.), resolvió por mayoría declarar la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y por unanimidad confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 642/14, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente SIGEA N° 12210-3175-2006, en cuanto se intima a la firma Emerson Argentina S.A., al pago de la suma de U$S 20.033,14.- en concepto de derechos de importación e IVA, y la suma de $ 39.491,93.- en concepto de percepción IVA e Impuesto a las Ganancias; con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A. ,y costas conforme los mutuos vencimientos, respecto de obligación tributaria contraída mediante la destinación de importación temporaria Nº 03 073 IT14 0002410 B.

II.- Que, apelado dicho pronunciamiento, y elevados los autos a la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la Sala I, en fecha 23/06/2020 (fs. 448/451vta.), resolvió admitir el recurso interpuesto por DGA respecto a que no se encontraba prescripta la acción del fisco para imponer multas, aplicando la doctrina sentada por la Cámara, Fallo Plenario: "Hughes Tools S.A" del 23/09/03, y fallo del mismo tenor: "Ultraocean S.A." del 13/11/09, revocando el pronunciamiento apelado en este aspecto (punto 1 de la parte resolutiva sentencia del 23/10/2018 (obrante a fs. 364/373vta.), y rechazando la apelación de la actora. Asimismo, ordenó devolver las actuaciones a este Tribunal a los fines de que se expida sobre los planteos de fondo formulados por la actora Emerson Argentina S.A sobre la multa impuesta por el art. 3 de la resolución DE PRLA 642/15.

Asimismo, confirmo el punto 2º de la sentencia recurrida, el cual confirmaba parcialmente la resolución DE PRLA Nº 642/14, declarando que la deuda tributaria asciende a la suma de U$S 20.033,14.- en concepto de

derechos de importación e IVA, y la suma de $ 39.491,93.- en concepto de percepción IVA e Impuesto a las Ganancias; con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A, por el saldo parcial en infracción, en referencia a la operación DIT N° 03 073 IT14 002410 B documentada por **EMERSON ARGENTINA S.A**.

III.- Que atento a lo resuelto por el Tribunal de Alzada, corresponde reasumir la competencia y expedirse respecto los planteos de fondo formulados por Emerson Argentina S.A. sobre la multa impuesta por el art. 3 de la resolución DE PRLA 642/15, por la infracción al art. 970 del C.A, por la falta de regularización parcial de la DIT N° 03 073 IT14 002410 B.

Que, en cuanto a los agravios de la actora respecto a que en el proceso se han excedido los parámetros de razonabilidad de duración de un proceso infraccional, con franca violación a la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 C.N.), cabe señalar que es doctrina de la CSJN que cuando ocurre durante el procedimiento que se sustancia en sede administrativa una restricción de la defensa en juicio, la efectiva violación del art. 18 C.N., no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (205:549; 247:52; 267:393; 205:549).

Que, en el caso de autos, no se encuentra acreditado en el sumario aduanero una injustificada demora en la emisión de la Resolución DE PRLA Nº 642/2014, por parte del servicio aduanero, que haya perjudicado efectivamente a la actora, socavando su derecho de defensa, y vulnerándose la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 C.N.), toda vez, la Aduana dio cumplimiento con los procedimientos previstos en el Código Aduanero, no excediéndose de los plazos de prescripción previstos por dicho cuerpo normativo.

Que a tenor de lo expuesto, no corresponde hacer lugar a los agravios tratados en este punto.

IV.- Que, corresponde referirme entonces a la multa impuesta por la resolución DE PRLA Nº 642/14.

Que, conforme surge de autos, del análisis realizado de las actuaciones administrativas y de las pruebas producidas en autos, se encuentra acreditada parcialmente la reexportación de la temporal de autos. En virtud de ello, me remito y adhiero al considerando VII del voto del Dr. Basaldúa, en la sentencia apelada (de fecha 23/10/2018) (obrante a fs. 365/369 de estos autos).

Que, conforme dicho análisis, se encontraría en infracción:

- DIT 03 073 IT14 002410B VTO. 17/09/2004

ITEM	UNIDADES DE MERCADERIA EN INFRACCION
1.1	**19**
1.2	**2**
1.3	**4**

2.2	**1**
3	**8**
4.1	**1**
4.2	**5**
4.3	**8**
5	**1**
6.2	**3**
6.3	**2**
8	**32**
9.1	**1**
9.2	**1**
9.4	**2**
9.5	**1**

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar la multa impuesta por la infracción al art. 970 del C.A., respecto del saldo de la mercadería en importada temporariamente DIT 03 073 IT14 002410B, y proceder a la reliquidación de la multa, tomando los conceptos y porcentajes incluidos en la liquidación practicada por el servicio aduanero a fs. 89/97 de las act. adm.

LIQUIDACION MULTA: DIT 03 073 IT14 002410B VTO. 17/09/2004

ITEM	V.A	DI	TE	BASE IVA	IVA	TOTAL

1	41.996,10	16,00%	6.719,38	0,00%	0,00	48.715,48	10,50%	5.115,13	11.834,50
2	208,88	13,00%	27,15	0,00%	0,00	236,03	10,50%	24,78	51,94
3	1.892,72	14,00%	264,98	0,00%	0,00	2.157,70	21,00%	453,12	718,10
4	2.278,61	13,00%	296,22	0,00%	0,00	2.574,83	10,50%	270,36	566,58
5	379,89	14,00%	53,18	0,00%	0,00	433,07	21,00%	90,95	144,13
6	5.180,20	17,50%	906,53	0,50%	25,90	6.112,63	21,00%	1.283,65	2.216,09
8	313,52	18,00%	56,43	0,50%	1,57	371,52	21,00%	78,02	136,02
9	1.935,45	17,50%	338,70	0,50%	9,68	2.283,83	21,00%	479,60	827,98
									16.495,34

TIPO DE CAMBIO 2,99 17/09/04

TOTAL MULTA 49.321,05

Que, en consecuencia, el importe de la multa impuesta a la firma **EMERSON ARGENTINA S.A**., por el saldo en infracción de la mercadería importada temporariamente mediante DIT N° 03 073 IT14 002410 B, asciende a la suma de pesos cuarenta y nueve mil trescientos veintiuno con 05/100 cvos. ($ 49.321,05), por la infracción al art. 970 del C.A.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución DE PRLA Nº 642/14, dictada en la actuación SIGEA Nº 12210-3175-2006, declarando que el importe de la multa impuesta, por la infracción al art. 970 del C.A., asciende a la suma de pesos cuarenta y nueve mil trescientos veintiuno con 05/100 cvos. ($ 49.321,05.-), por el saldo en infracción de la mercadería importada temporariamente mediante DIT N° 03 073 IT14 002410 B, documentada por la firma **EMERSON ARGENTINA S.A**.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I. - En primer lugar, debo recordar que en el sub examine se discute la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. Habiéndose desechado por la alzada el planteo de prescripción, queda pendiente considerar los agravios respecto de la violación del principio de razonabilidad por la desproporcionada duración del procedimiento administrativo incoado en su contra para la determinación de la responsabilidad endilgada.

II.- Sentado lo anterior, cabe hacer notar que la falta que se le imputa acaeció el día 17 de septiembre de 2004 y que recién, después de casi diez años del vencimiento de la temporal involucrada, específicamente el 11 de marzo de 2014, se dictó la resolución aduanera condenatoria apelada en autos.

III.- Así las cosas, no puedo dejar de señalar que existe consenso en los ordenamientos de occidente respecto de ciertas garantías que son irrenunciables en cualquier Estado de Derecho. Así pues, podemos destacar (i) la exigencia de la existencia de un delito para la aplicación de una pena (*nullapoena sine crimine*); (ii) el principio de legalidad (*nullum crimen sine lege*); (iii) el principio de necesidad (*nullalexpoenalis sine necessitate*); (iv) el principio de lesividad (*nullanecessitas sine iniuria*); (v) el derecho penal de acto (*nullainiuria sine actione*); (vi) el principio de culpabilidad (*nullaactio sine culpa*); (vii) el principio de jurisdiccionalidad (*nulla culpa sine iudicio*); (viii) el principio acusatorio (*nullumiudicium sine accusatione*); (ix) el debido proceso probatorio (*nullaaccusatio sine probatione*); y (x) el derecho a la defensa (*nullaprobatio sine defensione*). Con base en estos pilares, fueron redactados las principales ordenanzas sancionatorias del mundo libre en donde se establecieron el conjunto de garantías mínimas que asiste a las personas frente a la maquina sancionatoria estatal. Este sistema de garantías que constituye los fundamentos constitucionales del Derecho Penal muda su aplicación al ámbito administrativo sancionador como principios jurídicos que deben ser optimizados. Así, el principio de razonabilidad y proporcionalidad es un pilar en el ejercicio de la potestad sancionadora. En todo momento debe ponderarse el sentido de su ejercicio a la luz de las específicas finalidades del ámbito administrativo sancionador. El aparato administrativo sancionador no solamente debe desalentar que, en el caso en concreto, no se cometan infracciones al orden jurídico administrativo sino también que en el futuro no se vuelvan a producir, por lo cual, la sanción administrativa no solamente tiene un sentido disuasivo, ya que la ley sancionadora administrativa pretende que el obligado se abstenga de realizar el comportamiento ilícito bajo apercibimiento de incurrir en la imposición de sanciones, sino también un propósito regulatorio eminente.

IV.- Como surge de lo expuesto, el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa deberá llevarse adelante en pleno respeto a la dignidad humana, los preceptos constitucionales y los derechos humanos; todas las personas tienen el derecho de ser tratadas dignamente, los sujetos no pueden ser objeto de tratos crueles, inhumanos o degradantes. Desde ya, entonces, que las personas sometidas a un sumario administrativo tienen derecho a que la decisión determinante de su responsabilidad sea producto de las correctas formas procesales. El fin no justifica cualquier medio y el desconocimiento de las formas adecuadas y necesarias puede simbolizar una vulneración de los derechos al debido proceso administrativo. Si bien es cierto que, en atención a la clase de sanciones susceptibles de ser aplicadas por la autoridad administrativa y la informalidad de los procedimientos administrativos, se pueden establecer condiciones de modo, tiempo y lugar no tan estrictas como las exigidas en sede penal, no es menos cierto que, en ningún caso, esa modulación puede tergiversar el derecho de defensa.

V.- En ese sentido, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad permiten determinar cuando la duración de la etapa de instrucción en un procedimiento administrativo sancionador, en el caso concreto, resulta violatoria del derecho de defensa. En esa comprensión del asunto, es manifiesto que si el daño que se produce por una medida es superior al beneficio constitucional que la norma está en capacidad de lograr, la restricción resultará desproporcionada y deberá ser desechada. El examen pormenorizado de la situación permite colegir que el

concepto de la proporcionalidad remite a la relación de equilibrio entre distintos pares de conceptos, como supuesto de hecho y consecuencia jurídica, afectación y defensa, ataque y reacción. Así, justamente, el método de aplicación del principio de proporcionalidad, por excelencia, es la ponderación, lo que conduce a que se pondere, por una parte, las medidas y los fines estatales y, por otra parte, la afectación de parámetros formales o materiales garantizados en la Constitución, por lo que existe, por tanto, una clara relación conceptual entre la proporcionalidad y la ponderación. No en vano, la proporcionalidad resulta asociada a conceptos e imágenes como la balanza, la regla o el equilibrio.

VI.- Teniendo en cuenta lo expresado, cabe remarcar que la proporcionalidad debe darse tanto en abstracto como en concreto, es decir, tanto en la relación entre la gravedad del ilícito y la sanción con la que de forma general se conmina en la ley (proporcionalidad abstracta) como en la relación entre la sanción exacta impuesta al autor y la gravedad del hecho concreto cometido (proporcionalidad concreta). La exigencia de proporcionalidad abstracta va dirigida al legislador a la hora de fijar los marcos; mientras que la exigencia de proporcionalidad concreta va dirigida al operador jurídico cuando impone una sanción al responsable de un hecho concreto.

VII.- En ese entendimiento del caso, no pueden preverse legalmente ni aplicarse judicialmente penas que no sean estricta y evidentemente razonables. Por ello, se debe reconocer el derecho de toda persona, en toda circunstancia, a recibir un trato humano y respetuoso de su dignidad, por lo que debe respetarse su integridad. En ese sentido, va de suyo que una demora prolongada en el proceso puede llegar a constituir, por sí misma, una violación a las garantías judiciales[1].

VIII.- Al respecto, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que la evaluación del plazo razonable se debe analizar, en cada caso concreto, en relación con la duración total del proceso, lo cual podría también incluir la ejecución de la sentencia definitiva. De esta manera, ha considerado cuatro elementos para analizar si se cumplió con la garantía del plazo razonable, a saber: (i) la complejidad del asunto, (ii) la actividad procesal del interesado, (iii) la conducta de las autoridades judiciales, y (iv) la afectación generada en la situación jurídica de la presunta víctima. La Corte recuerda que corresponde al Estado justificar, con fundamento en los criterios señalados precedentemente, la razón por la cual ha requerido del tiempo transcurrido para tratar el caso y, en la eventualidad de que éste no lo demuestre, la Corte tiene amplias atribuciones para hacer su propia estimación al respecto[2]. Con relación a lo consignado, cabe poner de relieve que, a juicio del alto tribunal interamericano se debe apreciar la duración total del proceso, desde el primer acto procesal hasta que se dicta sentencia definitiva, incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse[3].

IX.- En ese estado de cosas, no puede pasar desapercibido que el análisis de la comisión una infracción aduanera como la endilgada en autos es de extrema simpleza, a diferencia de otras infracciones aduaneras en las que deben investigarse maniobras evasivas o que requieren de la producción de pruebas técnicas muy complejas para determinar la veracidad de la declaración aduanera presentada. En el caso, la mercadería en cuestionamiento fue importada en forma temporaria para permanecer, con una finalidad y por un plazo determinado, dentro del territorio aduanero, quedando el importador obligado a reexportarla (o nacionalizarla) antes del vencimiento del término acordado. Al respecto es menester destacar que, en el caso de una importación temporaria, es una carga de los beneficiarios del régimen preferencial demostrar la reexportación de la mercadería importada, mediante la presentación de las correspondientes destinaciones de exportación antes del vencimiento del plazo concedido, de la documentación que acredite la relación insumo/producto aprobada por la autoridad de aplicación (en los supuestos en los que se importe mercadería para perfeccionamiento industrial y se reexporte bajo su nueva forma resultante) o, en caso de nacionalización, mediante las destinaciones definitivas de importación a consumo.

X.- De lo expuesto se deduce que, habiendo recaído en cabeza del importador (o su garante) la obligación de

demostrar que la destinación que registrara en forma temporaria fue oportunamente cancelada mediante la documentación aduanera mencionada precedentemente, nada permite explicar el motivo por el cual desde la fecha de la presunta comisión del hecho gravado hasta el dictado del acto sancionatorio hayan transcurrido casi 10 AÑOS.

XI. En efecto, no puedo pasar por alto que al momento de escribir este voto habrán pasado casi 18 AÑOS y todavía el asunto no tendrá una respuesta definitiva. En términos metafóricos, éste simple procedimiento determinativo de la responsabilidad sancionatoria por la comisión de una infracción tan simple como la prevista en el artículo 970 del C.A., habrá cumplido tantos años como para ser considerado mayor de edad. Por ello, no encuentro otra respuesta que declarar la invalidez de la multa aplicada.

XII.- En atención a lo expuesto, las costas corresponde imponerlas a cargo del Fisco Nacional.

Que, por todo lo expuesto, voto por:

1°) Revocar el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 642/14, dictada en el trámite de la actuación SIGEA N° 12210-3175-2006 y, consecuentemente, dejar sin efecto la multa impuesta a la firma EMERSON ARGENTINA S.A., por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

2°) Imponer las costas a cargo del Fisco Nacional.

1 Cfr. CIDH, Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros Vs. Trinidad y Tobago. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 21 de junio de 2002. Serie C No. 94, párr. 145, y Caso Muelle Flores Vs. Perú, supra, párr. 154.

2 Cfr. Caso Anzualdo Castro Vs. Perú, supra, párr. 156, y Caso Muelle Flores Vs. Perú, supra, párr. 155

3 Cfr. Caso Suárez Rosero Vs. Ecuador. Reparaciones y Costas. Sentencia de 20 de enero de 1999. Serie C No. 44, párr. 71, y Caso Quispialaya Vilcapoma Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de noviembre de 2015. Serie C No. 308, párr. 176.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución DE PRLA Nº 642/14, dictada en la actuación SIGEA Nº 12210-3175-2006, declarando que el importe de la multa impuesta, por la infracción al art. 970 del C.A., asciende a la suma de pesos cuarenta y nueve mil trescientos veintiuno con 05/100 cvos. ($ 49.321,05.-), por el saldo en infracción de la mercadería importada temporariamente mediante DIT N° 03 073 IT14 002410 B, documentada por la firma **EMERSON ARGENTINA S.A**.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.02.23 19:04:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.02.24 13:54:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.03.02 13:13:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.02 13:14:10 -03:00