Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-126647656-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Octubre de 2023

Referencia: Expte. Nº 35.812-A JOHNSON MATTHEY ARGENTINA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"JOHNSON MATTHEY ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **35.812-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 21/30 se presenta por apoderado la firma Johnson Matthey Arg. SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 8313/13 (DE PRLA) dictada en el expediente SIGEA N°12197-12512-2005, mediante la cual la condena al pago de una multa por la suma de $65.979,75 y una diferencia de tributos por un total de u$s 13.321,74 más la suma de $32.022,17 en concepto de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, por la infracción al art. 970 del C.A.

La recurrente se agravia de la condena impuesta por cuanto considera que la mercadería ingresada temporalmente mediante la operación documentada bajo el DIT N° 02 001 IT14 3548 E fue reexportada totalmente, en su nueva forma y acompaña la documentación que así lo demuestra. Explica que la naturaleza del proceso infraccionario es de carácter penal por lo que debe estarse a la verdad material, remitirse a los hechos independientemente de lo alegado por las partes. En subsidio, solicita la aplicación del principio de la insignificancia o bagatela -respecto a la sanción impuesta por resultar jurídicamente irrisoria respecto a las circunstancias del caso- e *in dubio pro reo* consagrado en el art. 898 del C.A.

II.- Por su parte, a fs. 50/52 contesta el recurso la representación fiscal, que luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Afirma que la carga de la prueba recae sobre el importador, quien debe impulsar el proceso a los fines de que el juzgador llegue a la conclusión que pretende. Hace hincapié en que la sanción impuesta es ajustada a derecho, ya que se condice con el perjuicio ocasionado de la mercadería ingresada al país sin el pago de tributos correspondientes. Arguye con respecto a la aplicación del principio de bagatela no debe properar, atento a que no pidió la

inconstitucionalidad el art. 970 del C.A. para entender que la misma sería “cruel”, por lo que no se ve el agravio. Explica que la fuerte sanción del éste articulado radica en sancionar a quien ingresara mercadería sin el pago de de la carga impositiva afectando la competencia entre las empresas nacionales. Rechaza la aplicación del art. 898 del C.A., ya que no hay duda sobre su incumplimiento y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 64 se declara la causa como de puro de puro derecho y se elevan los autos a la Sala “G”. A fs. 68 se pasan autos a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12512-2005 dan inicio con la denuncia a la firma Johnson Matthey Arg. SA por encontrarla incursa en la infracción al art. 970 del C.A por la destinación 03 001 IT14 002108 T. A fs. 4 en un sobre obra print de pantalla de la consulta declaración detallada y a fs. 5 luce la Nota N° 12854/05 (SE PRTE) la cual informa que hay na trasgresión al régimen de importación temporal y solicita la clasificación y valoración de la mercadería, derechos y demás tributos que gravaren dicha importación. Asimismo, a fs. 5vta. obra una nota a mano donde solicita se agregue el original del dit en cuestión. A fs. 6 y 7 obran la clasificación y valoración de la mercadería y la liquidación de tributos. A fs. 12 mediante la Nota N° 6549/09 (SE PRTE) se informa que no es posible encontrar el original del despacho N° 2108T. A fs. 13 se instruye sumario. A fs. 19 obra la liquidación de multa y tributos. A fs. 20 se corre vista a la importadora, notificándose el 2/06/2010 (v. cédula a fs. 22). A fs. 23/134 contesta la vista y acompaña toda su documentación. A fs. 136/137 mediante la Nota 2601/14 (SE PRTE) se detalla la cantidad de mercadería en infracción. A fs. 139/140 obra la liquidación de tributos y multas y fs. 141/142 obra la resolución N°8313/14 apelada en autos.

Primera Cuestión

V.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros). Este criterio resulta de aplicación más rigurosa en supuestos como el presente en que los agravios se encuentran vinculados a la revisión del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

En relación a esta cuestión, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas **SIGEA Nº 12197-12512-2005** surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del **01/01/2005** y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del **19/11/2009** (v. fs. 13) y que se notificó de todo lo actuado el **2/06/2010** conforme constancia de correo de fs. 22 de las actuaciones administrativas.

En tales condiciones, no puede dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas, en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exige que medie notificación de éste para que surta sus efectos jurídicos propios.

En ese entendimiento del asunto, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas

EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito brevitatiscausae.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., **la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario** y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su “validez”.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: *“… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera “participar en la conformación, ejercicio y control del poder político” (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…”* (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

VI.- En consecuencia, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el **auto de apertura de sumario** fue dictado con fecha **18/11/2009** (ver fs. 13 del expediente administrativo) advirtiéndose que su dictado fue al filo de la fecha de prescripción y aún se notificó de todo lo actuado un año después.

Con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores, y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la suspensión de la prescripción de la acción para imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del C.A.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2005**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2009** (cfme. arts. 803, 804, 805, 934, 935, 936 y 937 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el **18/11/2014**.

A mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expediente administrativo correspondiente a la causa:

ACTO	**FECHA**
Oficialización **03 001 IT14 002108 T**	07/04/2003
Vencimiento DIT	2/04/2004
Instrucción de sumario (fs. 13)	18/11/2009
Corrida de vista (fs. 20)	10/05/2010
Notificación **de la instrucción de sumario y corrida de vista** **(fs. 22)**	2/06/2010
Contestación de la corrida de vista **(fs. 23/134)**	16/06/2010
Resolución apelada (fs. 141/142)	18/11/2014

Notificación de la Resolución

17/04/2015

Plazo de prescripción

1/01/2005

31/12/2009

En adición a lo expuesto y conforme queda evidenciado en el detalle realizado, si bien la **instrucción de sumario** se dictó dentro del plazo de prescripción, la **notificación de la misma** fue enviada a la recurrente **un año más tarde** desde su dictado, **sin que se advierta** en el expediente administrativo **razones** que **justifiquen la excesiva demora del servicio aduanero en notificar en tiempo oportuno**.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para imponer una pena y perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N.º 03 001 IT14 002108 T.

Segunda cuestión

VII.- Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "G", corresponde analizar el fondo de la causa.

En ese sentido, se pretende resolver en autos si la **Resolución DE PRLA Nro. 8313/14**, mediante la cual se le imputa a la aquí actora la comisión de la infracción del art. 970 del C.A en relación a la mercadería documentada con el **DIT Nro. 03 001 IT14 002108 T**, se ajusta a derecho.

El art. 970 del Código Aduanero sanciona con multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: "La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar" el apartado 2 dispone "...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

En efecto, es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora probar fehacientemente que ha cumplido con la obligación de reexportar la mercadería importada temporariamente por el régimen especial. La forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga del DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditar la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido.

VIII.- Del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-12512-2005 surge que por el DIT N° 03 001 IT14 002108 T la actora importó **5.516 unidades** de "Colmena de

cerámica a base de alúmina (Al203), sílice (S102), y óxido de magnesio (Mg0) de depuradoras por conversión catalítica de gases de escapes de vehículos –Los demás –Aparatos y artículos para usos químicos o demás usos técnicos: APARATOS Y ARTICULOS DE CERAMICA PARA USOS QUÍMICOS O DEMÁS USOS TÉCNICOS, ABREVADEROS, PILAS Y RECIPIENTES SIMILARES, DE CERAMICA PARA USO RURAL; CANTAROS Y RECIPIENTES SIMILARES, DE CERAMICA PARA TRANSPORTE O ENVASADO.", bajo la PA 6909.19.30.0000.

La recurrente manifiesta que al contestar la vista acompañó constancias que dan cuenta de la reexportación total de la mercadería importada temporalmente. Asimismo, realizada la descarga por la Sección Procedimientos técnicos estableció que se encuentran en infracción la totalidad de la mercadería, por lo que dictó la resolución condenatoria (v. fs. 137/138 de las acts. adms.).

IX.- Es sabido que, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrará en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

X.- Para un mejor entendimiento del asunto, corresponde realizar el siguiente detalle con la documentación obrante en los actuados aduaneros:

<u>Permisos de embarque que descargan el DIT 2108 T</u>

PE 03 001 EC03 020945 F

Item 1.1 67,55 unidades CTC S010218979/2 **NO ADJUNTA CTC**

Item 1.5 4 unidades CTC S010259991/2

Item 1.6 3 unidades CTC 4680/01

PE 03 001 EC03 023430 U

Item 1.3 1320 unidades CTC S010259991/2

Item 1.4 100,91 unidades CTC 4680/01

PE 03 001 EC03 010848 G

Item 1.27 588 unidades CTC S01061482/2

PE 03 001 EC03 023831 C

Item 1.3 816,510 unidades CTC S010259991/2

PE 03 001 EC03 013693 H

Item 1.5 118 unidades CTC S01061482/2

En efecto, del detalle precedente surge que de las 5516 unidades importadas temporalmente se reexportaron 5.448,45 unidades, quedando en infracción 67,55 unidades por no acompañar el CTC que menciona en el permiso de embarque. Frente a ello, y siendo que dicho certificado no es una exigencia baladí, sino que todo lo contrario, coadyuva a que el responsable colabore activamente en el ejercicio de las funciones de contralor que le asisten al organismo aduanero, corresponde considerar configurada la infracción endilgada, respecto a 67,55 unidades de mercadería importada mediante el DIT 2108 T.

XI.- En ese estado de cosas, corresponde señalar que, por la resolución apelada se intimó a la recurrente al pago de una suma en concepto de tributos, que incluyó I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 140 de las act. adm.), que por la forma que se resuelve la presente corresponde realizar nueva liquidación.

XII.- En relación a los conceptos IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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)”.

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye 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”.

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XIII.- En consecuencia, por lo expuesto en los Considerandos **X** y **XII**, corresponde practicar la siguiente liquidación, conforme se detalla a continuación:

DIT	03 001 002108 T	IT14	Infracción unidades	67,55	
BASE TRIBUTOS			BASE MULTA		
V.A	$ 631,59		V.A	$ 631,59	
D.I	3,50%	$ 22,11	D.I	3,50%	$ 22,11
T.E	0,50%	$ 3,16	T.E	0,50%	$ 3,16
BASE IVA	$ 656,86		BASE IVA	21%	$ 137,94
IVA	21%	$ 137,94	IVA	0%	
TOTAL		$ 163,20	TOTAL		**$ 163,20**
	TC 2,8440	**$464,15**	MULTA MIN S/V.A. 30%		**$ 189,48**

Tributos: $464,15

Multa: $163,20

Por consiguiente, el importe adeudado por las 67,55 unidades de mercadería en infracción en concepto de multa se fija en la suma de PESOS CIENTO SESENTA Y TRES CON VEINTE CENTAVOS ($ 163,20.-) y el importe de tributos adeudados en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. se fija en la suma de PESOS CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO CON QUINCE CENTAVOS ($ 464,15.-), con más los intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 8313/2014, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12197-12512-2005, declarando que la multa adeudada se fija en la suma de PESOS CIENTO SESENTA Y TRES CON VEINTE CENTAVOS ($ 163,20.-), por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. por 67,55 unidades de mercadería importada mediante el DIT 02 003 IT14 002108 T.

2) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 8313/2014, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12197-12512-2005, declarando que los tributos adeudados por 67,55 unidades de mercadería importada mediante el DIT 02 003 IT14 002108 T ascienden a la suma de PESOS CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO CON QUINCE CENTAVOS ($ 464,15.-) , en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística, e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A., que se hubieren devengado hasta la fecha de efectivo pago.

3) Revocarla parcialmente en cuanto a 5.448,45 de unidades de mercadería y la exigencia de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

4) Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial a la Segunda Cuestión del voto precedente y, en consecuencia, a la parte resolutiva.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero, en cuanto ha sido materia de recurso, al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 8313/2014, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12197-12512-2005, declarando que la multa adeudada se fija en la suma de PESOS CIENTO SESENTA Y TRES

CON VEINTE CENTAVOS ($ 163,20.-), por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. por 67,55 unidades de mercadería importada mediante el DIT 02 003 IT14 002108 T.

2) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 8313/2014, dictada en el trámite de la actuación administrativa SIGEA N° 12197-12512-2005, declarando que los tributos adeudados por 67,55 unidades de mercadería importada mediante el DIT 02 003 IT14 002108 T ascienden a la suma de PESOS CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO CON QUINCE CENTAVOS ($ 464,15.-) , en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística, e IVA, con más los intereses del art. 794 del C.A., que se hubieren devengado hasta la fecha de efectivo pago.

3) Revocarla parcialmente en cuanto a 5.448,45 de unidades de mercadería y la exigencia de I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

4) Costas por sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.24 15:42:46 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: 2023.10.24 19:45:39 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.10.25 10:18:15 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.25 10:19:32 -03:00