Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-131687468-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 4 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-69357940- -APN-SGASAD#TFN - JBS LEATHER ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-69357940- -APN-SGASAD#TFN: "JBS LEATHER ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>:

Determinar si la Resolución DE PRLA N° 682/2018 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12197-862-2013, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone el archivo de la causa, en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA) y formular cargo a la importadora "JBS LEATHER ARGENTINA S.A." y a la aseguradora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 4.253 (derechos de importación, tasa de estadística e IVA) y por la suma de $8.856 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias), más los intereses del art. 794 del C.A., en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DIT N° 07 001 IT14 006251 D, cuyo vencimiento operó el día 23/08/2008.

II.-<u>Fundamentos de la apelación</u>: Mediante RE-2023-69354969-APN-SGASAD#TFN, en fecha 15/06/2023, se presenta por apoderado la importadora e interpone recurso de apelación contra la resolución aduanera antes referida. Primeramente, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, sostiene que el auto de apertura de sumario es nulo, por no cumplimentar los requisitos que la legislación aduanera exige. Aduce que el servicio aduanero incurrió en una ilegítima omisión de efectuar la corrida de vista que la norma exige, con

el consecuente impedimento de ejercer en tiempo y forma el derecho de defensa, en franca oposición a los principios elementales del debido proceso. Opone que, en orden a la nulidad alegada, operó la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos reclamados. Sostiene que la indebida dilación del procedimiento constituye una violación a la garantía del plazo razonable. En cuanto a la cuestión de fondo, explica que ha dado cumplimiento con las obligaciones impuestas por el régimen de excepción al que se adhirió. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Mediante IF-2023-112304523-APN-DTD#JGM, en fecha 22/09/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. Manifiesta que la nulidad por la nulidad misma es improcedente y que la actora no explicó de qué forma se vulneró su derecho de defensa. En el mismo sentido, arguye que tuvo posibilidad de argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que consideró oportunas y ofrecer la prueba pertinente. Cita jurisprudencia. Defiende la validez del auto de apertura sumarial y reitera que no ha operado la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. De igual forma, niega que haya sido vulnerada la garantía del plazo razonable, el que resulta de aplicación únicamente a las personas físicas. Explica que una correcta exégesis de lo que implica el archivo de la causa implica el desligue absoluto de la cuestión tributaria, la que debe seguir su curso por las vías pertinentes, en forma independiente de la cuestión infraccional. En cuanto al fondo de la cuestión, se explaya en relación a la naturaleza del régimen de excepción al que la actora se adhirió y que, frente a la falta de acreditación de la reexportación de la mercadería, la infracción se encuentra configurada. Se allana parcialmente en relación a las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-862-2013 (archivos embebidos a los IF-2023-112301263-APN-DTD#JGM e IF-2023-112301573-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 3 con el acta de denuncia N° 890/2013. A fs. 5 obra el aforo de la mercadería y a fs. 6/7 la liquidación por multa y tributos. A fs. 8 se encuentra la consulta de la garantía afectada a la destinación en trato. A fs. 9 vta. se dispone la instrucción de sumario y corrida de vista, en fecha 09/12/2013. A fs. 11 se da cuenta de que la actora no posee antecedentes que la inhiban del tratamiento conferido por la Resolución General N° 9/17 (DGA). A fs. 12/13 se encuentra la resolución aquí apelada y las constancias de su notificación (fs. 18/19). A fs. 20/24 la actora acompaña formulario F4. En el archivo embebido al IF-2023-112301573-APN-DTD#JGM se adjunta el contenido del sobre contenedor de la destinación.

V.- Que en fecha 02/10/2023 (PV-2023-116698572-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 19/10/2023 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2023-124214326-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en fecha 03/11/2023 (IF-2023-131293778-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que, en primer lugar, cabe destacar que la resolución aduanera aquí apelada, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional por aplicación de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que, como se dijo en el considerando IV, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería, cuyo ingreso se documentó mediante la destinación suspensiva de importación temporaria N° 07 001 IT14 006251 D, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen.

Que, en lo que al caso de autos concierne, por la Instrucción General referida se establece que deberá procederse al archivo de aquellas denuncias iniciadas por la presunta infracción al art. 970 del C.A. cuando el importe de la multa mínima no alcanzare la suma de $ 30.000, si el infractor careciera de antecedentes infraccionales por el artículo referido.

Que con dicho fundamento, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada el archivo de la denuncia, en virtud de que la liquidación practicada arrojó un monto de $ 12.863 en concepto de multa mínima y la firma no poseía antecedentes que la inhibieran de dicho tratamiento.

Que resulta indiscutible que dicha resolución resultó condenatoria para la importadora, si se tiene en cuenta que se ordenó formular cargo por los tributos que se consideraron adeudados e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento al régimen de importación temporaria, según lo previsto en el art. 274 del C.A.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre el planteo que efectúa la recurrente sobre la nulidad del procedimiento y, en consecuencia, de la resolución aduanera, en cuanto aduce que no se le ha corrido vista del sumario de marras, y que, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa.

Que el art. 1101 del C.A. dispone que "(…) *cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 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 (…)".*

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario de fs. 9, ***más allá de que se haya dispuesto correr vista de todo lo actuado***, ninguna intervención se le dio ni al importador ni a la aseguradora garante ya que los actos procesales cumplidos posteriormente fueron realizados en su totalidad por el servicio aduanero. Es decir, no existió oportunidad alguna de acompañar —o en su caso, solicitar su agregado— de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporaria.

Que, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y a la importadora se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 682/2018, sin que con anterioridad se notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. ya citado.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que "*sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los*

actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados (…)".

Que indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), esto es, conferir vista a la aseguradora a fin de que aporte la documentación que creyera idónea, siendo dicho procedimiento la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que el proceder del servicio aduanero afecta no sólo el derecho de defensa frente a la imputación administrativa sino también los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

Por su parte, la LNPA, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el art. 7°, inc. d) que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

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

Que en base a lo expuesto precedentemente, cabe concluir que la omisión de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A. en el sumario que dio origen a esta causa torna nula la Resolución DE PRLA Nº 682/2018, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que por lo demás, conviene aclarar que no resulta óbice a lo expuesto que en la resolución aduanera aquí apelada se ordenara el archivo de la denuncia en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), pues tratándose de la investigación de un ilícito, previo a disponer su archivo con fundamento en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción, correspondía que el servicio aduanero determinase en forma fehaciente la configuración de la infracción imputada a la importadora que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que ahora se pretenden exigir a la importadora y aseguradora en su carácter de garante de la obligación en trato.

Que lo expuesto implica que el deber o facultad de disponer el archivo de la denuncia por parte de la Aduana recién nacería cuando la infracción ha quedado acreditada y, en consecuencia, el monto de la sanción también determinado. Cabe señalar que no se trata únicamente de verificar el monto por el que procedería la multa, sino, además y fundamentalmente, de la necesidad de determinar mediante el procedimiento correspondiente, como ya se dijo, la existencia misma de la infracción que da lugar a la aplicación de una multa por la infracción endilgada.

Que, en definitiva, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del C.A., que no fue constatado en

las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución DE PRLA N° 682/2018, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., con costas al fisco. Por lo tanto, la D.G.A. deberá proceder a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa. Todo ello con costas al fisco.

VIII.- Que corresponde, a continuación, tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra discutido en autos que el vencimiento de la DIT operó el 23/08/2008. En consecuencia, y de conformidad lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 01/01/2009. Dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario (09/12/2013); ello, en virtud del art. 805 del C.A. que estipula que la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. Sin costas.

Por ello, voto por:

1).- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

2).- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 682/2018 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-862-2013.

3).- DEVOLVER las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

4).- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Dicho lo que antecede, corresponde examinar si, como lo plantea la recurrente, la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, 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 brevitatis causae.

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.

III.- En tales condiciones, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el auto de apertura de sumario y corrida de vista fue dictado con fecha 09/12/2013 (ver fs. 9 del expte. adm.), no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

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 suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA.

En el marco de lo descripto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2009 (tratándose de una operación de exportación temporaria con vencimiento el 23/08/2008), la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2013 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de relativos al DIT Nº 07 001 IT14 006251 D.

Por ello, voto por:

Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de relativos al DIT Nº 07 001 IT14 006251 D. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

2).- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 682/2018 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-862-2013.

3).- DEVOLVER las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

4).- Costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.11.03 20:25:21 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: 2023.11.03 21:40:14 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: 2023.11.04 09:55:07 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 - GDE
Date: 2023.11.04 09:55:25 -03:00