Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-140025497-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. N° 36.121-A MMA MANUFACTURA DE MOTORES ARGENTINOS SRL (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: **“MMA MANUFACTURA DE MOTORES ARGENTINOS SRL c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”**, expediente **N° 36.121-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La firma MMA Manufactura de Motores Argentinos SA representada por su apoderado, interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N°1513/15 (DE PRLA), dictada en el expediente SIGEA 12210-1515-2008. Dicha resolución le impone una multa por un total de $22.276, además de una diferencia de tributos por un monto de U$S 3.033,88, más $5. De IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, alegando una infracción al artículo 970 del Código Aduanero.

La recurrente expresa que ingresó mercadería bajo el régimen de importación temporal, documentada bajo el DIT N° 04 073 IT15 000034 D, y que fue reexportada en su totalidad antes del vencimiento otorgado. Manifiesta que el servicio aduanero no realizó un eficiente análisis de la documentación que se acompañó, dilató indebidamente la tramitación de las actuaciones administrativas y aplicó una condena que no se condice con la gravedad de la falta que se le imputa. Solicita se aplique del ¨principio indubio pro reo¨ y cita jurisprudencia al respecto. En subsidio, y para el caso que se confirme la condena, invoca el art. 916 del C.A. con respecto a la atenuación de la pena impuesta. Ofrece prueba, hacer reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Posteriormente, contesta el traslado del recurso la representante fiscal: En primer lugar, expone la normativa que reglamenta el régimen de importación temporal y deduce que en estos casos tienen especial trascendencia el aspecto temporal y la reexportación en tiempo y forma. Afirma que en autos se encuentra comprobado que la firma no regularizó en termino la situación de la mercadería en trato, por lo que le cabe el reproche legal. Entiende que al no existir duda respecto a la falta de reexportación de la mercadería importada temporalmente, no corresponde la aplicación del art. 898 del C.A. y solicita se confirme la

resolución apelada, con costas.

III.- En esta instancia, se abre la causa a prueba y obra en las páginas 186/224, 225, 227/236 y 243/255 las contestaciones del oficio requeridas. Posteriormente, se elevan los autos y se pasan a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12210-1515-2008 comienzan con la denuncia a la firma MMA MANUFACTURA DE MOTORES ARGENTINOS SRL, acusada de incurrir en la infracción del artículo 970 del Código Aduanero, relacionada con la destinación DIT N° 04073IT15 000034D. En la página 4, se encuentra el expediente original del despacho en cuestión. En la página 5, se añade el detalle de la mercadería importada temporalmente: posición arancelaria, valor aduanero, clasificación, derechos que la gravan y si su importación está prohibida. En las páginas 6 y 7, aparecen la liquidación y el LMAN N° 08 073 LMAN 022252 E. Se agrega en las paginas 11ref/57 la actuación SIGEA N 12210-6094-2008 y en la paginas 58/61 obran prints de pantalla de una consulta de juicios y concurso preventivo. En la pagina 62 se instruye sumario. En la página 64/65 surge la póliza N 804599. En la página 67 obra la determinación de multa y tributos. En la pagina 68/vta. se corre vista de todo lo actuado, notificándose el 20/09/2013 la importadora y la aseguradora el 17/09/2013 (v. constancias de correo de página 97 y 98). En las paginas 70/78 y 79/96 obran las contestaciones de la vista de la garante y de la firma MMA Manufactura de Motores Argentinos SRL, respectivamente. En la página 100 luce la NOTA N° 1928/14 (SE PTEX) e informa que no obran CTC definitivos y tampoco se encuentran detallados en la planilla de descarga de los permisos de embarque, por lo que ratifica la denuncia. En la página 101/103 se agrega los prints de pantalla del registro de infractores y en la página 104 obra una nueva determinación de multa y tributos. En la página 105/106 se dicta la Resolución N° 1513/15 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 N.º 12210-1515-2008** surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del **01/01/2006** y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del **15/06/2010** (v. pág 62) y que se notificó de todo lo actuado el **20/09/2013** conforme la constancia de correo de pág. 97 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 **15/06/2010** (ver pág. 14 del expediente administrativo) **advirtiéndose que la notificación al interesado fue enviada 3 años después de su dictado**.

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 **01/01/2006**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2010** (cfme. arts. 803, 804, 805, 934, 935, 936 y 937 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el **13/04/2015**.

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 **04 073 IT15 000034 D**	10/03/2004
Vencimiento DIT	5/03/2005
Instrucción de sumario (pág. 62)	15/06/2010
Corrida de vista (pág. 68)	1/08/2013
Notificación de la instrucción de sumario y corrida de vista	20/09/2013
Contestación de la corrida de vista (pág. 79/81)	13/10/2013
Resolución apelada (pág.105/106)	13/04/2015
Notificación de la Resolución	21/05/2015
Plazo de prescripción	1/01/2006 31/12/2010

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 aproximadamente **5 años 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, hacer lugar a la prescripción opuesta por la actora y, consecuentemente, declarar prescripta la acción del fisco para imponer una pena y perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N.º 04 073 IT15 000034 D.

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. 1513/15**, 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. 04 073 IT15 000034 D**, 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° 12210-1515-2008** surge que por el despacho en cuestión se importaron 6.000 unidades de "De motores o generadores de las subpartidas 8501.10, 8501.20, 8501.31, 8501.32 o de la subpartida regional 8501.40.1 PARTES IDENTIFICABLES COMO DESTINADAS, EXCLUSIVAS O PRINCIPALMENTE A LAS MAQUINAS DE LAS PARTIDAS 85.01 U 85.02." bajo la P.A. 8503.00.10.000T, oficializado el 13/03/2004.

En este sentido, para considerar que el importador temporario cumplió debidamente con el régimen especial del Decreto N° 1439/96 y que no incurrió en la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero, debe comprobarse la exportación de la mercadería importada temporalmente y luego transformada en producto final, o en su caso, la importación para consumo de la misma, dentro del plazo acordado. Esto así, habida cuenta de que el legislador, al regular la institución de la importación

temporaria, estableció un régimen en el que el importador temporario queda obligado, desde el mismo momento de la liberación de la mercadería, a exportarla antes de que venza el plazo establecido (art. 250 del Código Aduanero). Por su parte, el régimen del Decreto N° 1439/96, bajo cuyos términos se documentó el DIT en cuestión, recoge el mismo principio, permitiendo a quien se acoja a sus disposiciones, importar temporalmente 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 la excepción de las tasas retributivas de servicios.

IX.- Surge de las actuaciones administrativas la Nota N° 1928/14 (SE PTEZ) dictada por la Sección Procedimientos Técnicos mediante la cual informó que *"no es posible determinar la reexportación de los insumos importados temporalmente, atento a que no obran los CTC definitivos rectificado por la Secretaría de Industria y Comercio en los casos de las solicitudes de los CTC S01:0265896/02, S01: 265876/02 y S01: 0275228/04",* por lo que ratifica la denuncia.

Con respecto al régimen de importación temporal, concretamente, tanto el Dec. 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nº 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria, al establecer: "*El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)*". (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

En virtud de estos arts. puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

X.- Tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para generar cada unidad del producto que se reexporta.

Así las cosas, el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el **Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92**. En tal anexo se establece que, además del Nº de certificado y el Nº de solicitud C.T.C., debe indicarse la P.A. del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A..

De ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A. que en él se detallan.**

En síntesis, es en virtud de esos datos que surgen del certificado que la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E..

En tales condiciones, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho

procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. “al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero” (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, parrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: *“La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen”*.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *“**A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado.** Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio.”*

XI.- En esa comprensión del tema, del examen de la documentación obrante en las actuaciones administrativas y de autos, no surge que la firma MMA Manufactura de Motores Argentinos SRL haya solicitado los CTC definitivos a la Secretaria de Industria y Comercio. Es decir, al no contar con constancias de que se hubiera instado la emisión del CTC definitivo, no puede estarse a la presunción establecida en el art. 9 tercer párrafo de la Resolución ME 72/92 ni considerarse reexportada la mercadería estimada en infracción, toda vez que la actora no ha cumplido con las obligaciones sustanciales, conforme el régimen que la amparaba.

XII.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, 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.

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

1) Confirmar parcialmente la Resolución N° 1513/15 dictada por la Aduana de Buenos Aires en el trámite de la actuación SIGEA N° 12210-1515-2008 contra la firma MMA Manufactura de Motores SRL respecto a la multa por la suma de $22.276 y los tributos por la suma de U$S 3.033,88 por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar parcialmente la Resolución N° 1513/15 dictada por la Aduana de Buenos Aires en el trámite de la actuación SIGEA N° 12210-1515-2008 contra la firma MMA Manufactura de Motores SRL respecto a la multa por la suma de $22.276 y los tributos por la suma de U$S 3.033,88 por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.23 15:16:35 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: 2023.11.23 18:27:01 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: 2023.11.24 10:42:27 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: 2023.11.24 10:42:46 -03:00