Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-46515161-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

Referencia: Expte. N° 23.903-A MICROTECH S.R.L. (Sentencia)

En la ciudad de 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: "**MICROTECH S.R.L. s/ recurso de apelación**", expediente N° **23.903-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 2/9vta. la firma MICROTECH S.R.L. se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Fallo N° 100/2005** dictada por el Administrador de la Aduana de Córdoba el 7 de abril de 2005 y notificada el 28/04/2005, en el marco del Sumario N° SA17/001156, por la que se condena a la actora al pago de una multa de pesos VEINTISIETE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y UNO con 52/100 ($27.391,52) por la presunta infracción a los inc. a) y c) del art. 954 del Código Aduanero y se la intima al pago de Pesos TRES MIL DOSCIENTOS TREINTA Y CINCO con 96/100 ($3.235,96) en concepto de diferencia de tributos observada en cuanto al valor de la mercadería y los sufijos de valor de la mercadería amparada por el despacho de importación N° 00017IC04002838P.

Expone que la causa versa sobre un presunto sobrante y faltante que habría constatado personal aduanero en oportunidad de la verificación de lo declarado en el Despacho de importación N° 009171C04002838P del registro de la Aduana de Córdoba, del que da cuenta el Acta N° 13/00. Se añade a este hecho, afirma, una presunta falsa manifestación a nivel de sufijos y valor de la mercadería con relación a los sub ítems 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del ítem 7 de la declaración en trato.

Se agravia porque entiende que la materialidad del hecho en trato, se basa en la tergiversación de lo que fue materia de la declaración aduanera y el resultado de la verificación. Explica que los microprocesadores que se tildan como faltantes, en realidad venían montados en los "motherboards" correspondientes, razón por la que le resulta incomprensible la decisión de la aduana de someterlos a un tratamiento fiscal independiente, cuando la posición arancelaria empleada en la declaración, los comprendería en el conjunto. Dice que los mismos fueron declarados en la PA 8473.30.41.000K (placas madres) sufijo de valor NC0I (con un procesador), por lo que lo correcto, lógico, razonable, sería que los mismos fueran presentados al despacho en forma simultánea como parte de un conjunto que los abarca sin que, a su criterio, haya razón alguna que permita al fisco su desvinculación y tratamiento por separado. Por ello, tacha de arbitraria la postura de la aduana, que "*ha convertido esta causa en una insólita persecución fundada en un hecho inexistente, cual es denominar sobrante a los bienes que integran un producto más complejo, cual es el "motherboard" al cual deben considerarse incorporados y no separadamente*". Agrega que "*se asiste a una ficción inaceptable*", cuando se consideran faltantes a

quince unidades lectoras de CD (sin otra característica) y por otro lado se consideran sobrantes a diez lectoras de CD CRW88x4x32 modelo 8432-002 y cinco marca Smart & Friendly, o sea en total quince unidades de lectoras de CD, resultando claro, a su entender, que los faltantes se compensan con los sobrantes –para el caso de los CD- o que al no ser presentados en el despacho separadamente y declararse agregados a los *motherboards*, no corresponde sean tratados aisladamente y menos como faltantes –para el caso de los microprocesadores-. Advierte que al proceder así el fisco, tanto la base para la liquidación de los tributos como la cuantía de la pena de multa estimada han resultado inapropiadamente infladas, pues al tomarse su precio conforme la factura comercial, se puede corroborar que el costo de los microprocesadores ya se hallaría incluido en el del conjunto. Por ello, y en forma subsidiaria, en el hipotético caso que se confirmara la condena, solicita se adecúe en cuanto sus parámetros económicos a la situación denunciada, ajustando la valoración a los fines tanto tributarios como infraccionales. Finalmente, aclara que las 200 memorias de 64 MB calificadas de sobrantes por el servicio aduanero, se habrían declarado como de 32 MB, lo que llevaría la cuestión a una mera diferencia de valor que de ningún modo puede considerarse un sobrante.

Se agravia de la liquidación practicada por el servicio aduanero, al considerar que los valores asignados por el fisco a la mercadería en trato, resultaban abultados y desvinculados de la realidad jurídica y comercial, siendo tal liquidación la base para el cálculo de la cuantía de la multa impuesta. Destaca que, pese a exponer tal agravio en sede administrativa, procedió a cancelar íntegramente los tributos que gravan la importación a consumo de la diferencia detectada, materializada mediante la liquidación manual N° 00017LMAN000795C, aunque manifestando su disconformidad y haciendo reserva de repetir los tributos indebidamente ingresados al patrimonio fiscal. Reclama que la citada liquidación ha tenido lugar en abierta violación al mandato del inc. b) del art. 1094° del Código Aduanero, en cuanto estipula que dicho acto procesal, en el ámbito del sumario, debe realizarse con la citación del interesado, hecho que denuncia no haber ocurrido.

Se agravia de la pretensión deducida por el fisco en cuanto a que por la vía de los denominados sufijos de valor, sería posible fijar una nueva base imponible y modificar directamente la liquidación de tributos aplicables a la especie, lo que habría generado la intimación de pago por diferencia de tributos que se le exige. Considera que dichos sufijos constituyen un mecanismo de carácter comparativo y preventivo, instaurado por la propia administración para eficientizar el ejercicio de sus facultades de contralor, y que "*su empleo como elemento modificador del precio internacional y consecuentemente del valor en aduana de las mercaderías, constituye un verdadero despropósito, ya que si bien el fisco puede solicitar garantías respecto de su aplicación, ello en modo alguno le abre las puertas para liquidar tributos sobre su incidencia*". Con tal fundamento entiende que el procedimiento que se ha seguido para proceder a la determinación de tributos por la que se la intima, contraviene abiertamente los principios sentados en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT-OMC, adoptado en nuestro país por Ley 23311. Recuerda que tal convenio estípula como base para la valuación a la propia factura comercial, de la que sólo es posible apartarse cuando se dan las hipótesis allí previstas – esto es, resulta necesario que la aduana demuestre de manera objetiva la imposibilidad de valorar los bienes por este mecanismo-, caso que no es el que nos ocupa. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 21/27vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido y luego de hacer una negativa genérica se explaya sobre los actuados aduaneros. Relata que las actuaciones administrativas (N° 12668-172-2008) se inician con el Acta N° 13/2000 efectuada por la Aduana de Córdoba dando cuenta que existía mercadería no declarada, diferencia en más en cantidad y falsa manifestación en lo sufijos de valor en la destinación de importación 000171C04002838P. En base a ello, con fecha 12/05/00 se instruye sumario por la acción al artículo, 954 del CA inciso a) y c), y se corre vista a la firma aquí actora a fin de que produzca su defensa. Explica que cumplidas las etapas procesales, el Administrador de la Aduana de Córdoba dicta la **Resolución N° 100/05** por la que condena a la firma Microtech SRL a una multa por la infracción imputada del art. 954 del CA y la diferencia de tributos en cuanto al valor de la mercadería y los sufijos de valor, siendo tal decisorio el apelado en autos.

Indica que la fiscalización de las operaciones aduaneras en trato -cotejando la declaración de la guía de removido con el resultado de la descarga-, arrojó un faltante que debe ser justificado por el responsable en la forma

prevista en el art. 141 del CA, circunstancia que no habría acontecido en el particular.

Destaca que el Código Aduanero en su Capítulo VII Declaraciones Inexactas y otras diferencias injustificadas, tutela el principio básico de la veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería, que es objeto de una operación o destinación aduanera, regulándose un régimen punitivo único que comprende todas las diferencias y declaraciones inexactas que pueden cometerse en el curso de las distintas operaciones o destinaciones aduaneras. Y sostiene que, en autos, se ha constatado tanto la inexactitud de la declaración como su falta de justificación en tiempo oportuno.

Entiende que la multa impuesta ha sido aplicada respetando los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad y en orden a los tributos en juego, conforme lo establece el CA. Recuerda que dicho cuerpo normativo mantiene para las infracciones, el principio que "*con la transgresión ya se produce su tipificación"*, y considera que, de haber extremado la encartada el cuidado y diligencia en el desarrollo de sus actividades respecto de la declaración aduanera en trato, no habría incurrido en la inexactitud tipificada por el art. 954 C.A. Finalmente, ofrece como prueba la Actuación N° **12688-172-2008**, hace reserva de Caso Federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, confirmando la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 31 se resuelve abrir la causa a prueba, agregando prueba documental allegada y haciendo lugar a la prueba informativa ofrecida a fs. 9/vta. A fs. 32 luce nota con respuesta al diligenciamiento de la prueba informativa y se acompaña Actuación N° 12657-3077-2010 (21 fs). A fs. 39 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala G. Puestos los autos para alegar, a fs. 42/vta. obra el alegato del Fisco. La actora no alegó. A fs. 53 pasan los autos a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 12668-172-2008 se inicia a fs. 1/29vta. con la Disposición N° 121/2005 del Administrador de la Aduana de Córdoba, de fecha 1/03/2005, que declara reconstruido el Sumario Contencioso SA17-00-156, registrado y caratulado con fecha 12/05/00 "*MICROTECH SRL s/ infracción Art. 954 Apart. 1, inc. a) del Código Aduanero*", en los términos de los arts. 105 y cc. del decreto 1759/72, reglamentario de la Ley 19.549; y que pone los autos para alegar sobre el mérito de la prueba. Acompaña: Memorándum internos solicitando se proceda a cumplimentar y tramitar lo ordenado en la causa contenciosa de autos –entre otras- (fs. 1/8 y 15/16); copia de la Disposición N° 049/2005 del Administrador de la Aduana de Córdoba, del 7/02/2005, que ordena la reconstrucción del sumario y requiere a la actora y su despachante de aduana, acompañar copias que obren en su poder; copia del Acta de Constancia N° 13 suscripta el 24/4/2000 (fs.17/18); copia de la Disposición N° 164/00 del 3/7/2000, por la que: a) se comunica a MICROTECH SRL la liquidación del valor tributos-mercadería no documentada en $24.155,56, valor tributos-diferencia de valor mercadería y sufijos de valor en $3.235,96 y valor multa mínima en $27.391,52, b) se deja sin efecto la medida cautelar de interdicción dispuesta sobre la mercadería documentada en la destinación en trato, respecto de los ítems 1,2,3,4,5,6,8,y 9, c) se autoriza la entrega a plaza de la mercadería documentada en el ítem 7 de la mencionada D.I. bajo el Régimen de Garantías previsto en los arts. 453 ss. y cc. del CA; y d) se ordena secuestrar la mercadería que resultara no documentada según Acta N° 13/00 (fs. 19/21); copia de la Disposición N° 177/2000 del 5/7/2000 que dispone la liberación de la mercadería secuestrada (fs. 22); copia Acta de Extracción de Muestras N° 33/00 (fs. 23); copias comprobantes de pago (24, 27 y 28); y a fs. 29/29vta. obra copia de la Disposición N°121/05 del 1/3/2005 que declara reconstruido el sumario. A fs. 31/39 la parte actora acompaña copias de presentaciones efectuadas en el trámite del sumario, en cumplimiento de la antes mencionada Disposición N° 049/2005. A fs. 40 se ponen los actuados para alegar; a fs. 45/45vta. se agrega Dictamen N°147/05 y a fs. 45/48vta. luce la Resolución N° 100/2005 (AD CORD) apelada en autos, notificada el 28/04/2005.

La Actuación SIGEA N° 12657-3077-2010 se inicia a fs. 1/1vta. con oficio de diligenciamiento ante la Aduana de Córdoba a efectos remita a este Tribunal la carpeta original o copia certificada del D.I. N° 000171C04002838P/00 junto con toda su documentación reglamentaria. A fs. 2/4vta. se acompaña copia certificada de la Resolución Fallo N° 100/2005 (Ad CORD). A fs. 5/20 obran Consultas Declaración Detallada y Consultas Ítem de la destinación en trato. Y a fs. 21 el Administrador División Aduana de Córdoba acompaña nota en la que informa que el

sumario contenciosos fue reconstruido, razón por la cual los originales de la documentación se encuentran extraviados. Agrega que, "*según se desprende de la Resolución N°100/05 (AD CORD), la cuestión principal debatida es el sobrante de mercadería, estimándose que por ello hubiere resultado irrelevante insistir en la reconstrucción de la destinación"*.

V.- Sentado lo que antecede, se advierte que no obran en autos ni en las actuaciones administrativas, original o copia del D.I. N° 00017IC04002838P, ni de la factura correspondiente, así como tampoco se agrega el Informe N° 141/2000 de la Sección Fiscalización y Valoración de Importación, fundamento técnico de los decisorios posteriores que confluyen en el acto administrativo apelado.

Debo destacar que, del diligenciamiento de la prueba producida en esta instancia, la demandada informó que, pese a haber desarrollado exhaustivas búsquedas, la actuación administrativa en trato se encuentra extraviada (fs. 32), por lo que se ordenó la reconstrucción de la misma. Pero puede leerse en las actuaciones SIGEA N° 12657-3077-2010 remitida, que el servicio aduanero estimó "irrelevante" insistir en la reconstrucción de la destinación por cuanto "*según se desprende de la Resolución N°100/05 (AD CORD), la cuestión principal debatida es el sobrante de mercadería*" (fs. 21), por lo que si bien se encuentran glosadas las impresiones de pantalla de la Declaración detallada correspondiente al D.I. en análisis (fs. 5/20), no corre igual suerte copia de factura del Ítem 7 ni el Informe técnico de valoración en aduana que explique, en función del resultado del análisis de las muestras tomadas, el fundamento de las divergencias observadas en cuanto a clasificación arancelaria y en relación con el valor de la mercadería determinado, sobre los que se calculan la diferencia de tributos y de sufijo de valor y se determina la cuantía de la sanción.

Asimismo, entiendo que cualquier medida tendiente a obtener la documentación antes citada objeto de denuncia resultaría inútil, toda vez que, tratándose de una operación realizada en 2005, el plazo de conservación del mencionado despacho ha expirado, conforme surge de lo fijado por la propia Aduana mediante la Disposición AFIP N° 455/98 y sus modificatorias.

Sin embargo, con las constancias agregadas en las actuaciones administrativas no es posible analizar la comisión de la infracción endilgada al recurrente MICROTECH S.R.L., toda vez que no puede constatarse la tipificación de la infracción de declaración inexacta prevista y penada en el art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del C.A. En otras palabras, resulta imposible el análisis de los fundamentos y los hechos en que se sustanció la denuncia formulada y que derivaron en la condena dispuesta por la Aduana de Córdoba.

VI.- Llegado a este punto, resulta esencial señalar que según se intelige de la LPA, que obra como norma rectora de las relaciones administrativas, uno de los requisitos generales a los que deben ajustarse las normas de procedimiento administrativo es el respeto del derecho de los interesados al "debido proceso adjetivo", configurado con los elementos descriptos por su art. 1°, inc. f).

En ese sentido, cabe tener presente que el maestro MARIENHOFF tiene señalado que el procedimiento administrativo disciplinario ha de desarrollarse con absoluto respeto de los principios inherentes al "debido proceso legal" y que la violación de tal temperamento es susceptible de invalidar lo actuado. Pero el prominente jurista fue más allá y sentenció que si bien las sanciones disciplinarias que aplica la Administración Pública no son las penas que aplican los jueces del fuero penal, la sanción disciplinaria tiene obvia sustancia penal. Así, BEZZI, inspirándose en MARIENHOFF, postula la necesidad de excluir toda punición que intente sustentarse sólo en el 'juicio' u 'opinión' del superior.

Así, entiendo que el cumplimiento de los esenciales y substanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico, constituye otro recaudo de validez del acto. En el específico ámbito bajo estudio, el "debido proceso adjetivo", traduce, como mínimo, la observancia de ciertas formas esenciales que, plasmadas en la Constitución Nacional y en las normas de rango superior, hacen a los contenidos mínimos que sustentan el procedimiento al que se encuentra sujeto el acto administrativo, y de su observancia pende no sólo el interés particular del administrado sino que involucra, asimismo, al interés público; desde que, en este terreno, el respeto de los mecanismos constituye un bien de alto precio para la sociedad jurídicamente organizada. En tal sentido se tiene sentado que los principios esenciales del

procedimiento administrativo, de carácter objetivo, tienden no sólo a la protección del particular sino también a la defensa de la norma jurídica objetiva, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y la justicia en el funcionamiento administrativo.

Dicho esto, no puede pasarse por alto que los fundamentos producidos por el servicio aduanero en su Conteste al Recurso de Apelación interpuesto se basa en generalidades de hechos y normas sin entrar a profundizar en la explicación de las causas que lo llevaron a entender la inexactitud achacada y el porqué y el cómo de la valoración de oficio, basamento de la determinación de la diferencia tributaria, diferencia de valor y multa. Se advierte, así, que los planteos que hace la actora han quedado sin responder, lo que queda en pugna con el art. 1° inc. f) ap. 3 "Derecho a una decisión fundada" de la Ley N°19.549 y sus modificaciones.

A mayor abundamiento, se advierte que el extravío de la documentación aduanera involucrada en las actuaciones es imputable a la Aduana, pues obedece a la falta de conservación de la misma; por ello, corresponde resolver la presente causa teniendo en cuenta las constancias que resultan de la reconstrucción de las actuaciones administrativas.

Por todo lo expuesto, al no obrar la documentación mínima indispensable para resolver sobre el fondo de la cuestión, esto es, analizar si en el caso de autos se ha configurado o no la infracción tipificada en el art. 954 del C.A., corresponde revocar la Resolución Fallo N° 100/2005 (AD CORD).

Por la forma en que se resuelve no corresponde analizar los demás agravios de la actora.

VII.- Las costas se decretan por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión planteada y el modo en que se resuelve.

A tenor de lo expuesto, **voto por:**

Revocar la **Resolución Fallo N° 100/2005 (AD CORD)**, dictada en el Sumario N° SA17/00/156 (Actuación SIGEA 1668-172-2008), por los motivos expuestos en los Considerandos V y VI. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

Revocar la **Resolución Fallo N° 100/2005 (AD CORD)**, dictada en el Sumario N° SA17/00/156 (Actuación SIGEA 1668-172-2008), por los motivos expuestos en los Considerandos V y VI del voto del Dr. Licht. Costas por su orden.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.25 13:45:40 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: 2023.04.25 13:58:50 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: 2023.04.25 17:16:08 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
Date: 2023.04.25 17:17:11 -03:00