Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-74059481-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2022-112030211- -APN-SGASAD#TFN - S.K.F. ARGENTINA S.A. c/ DGA

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-2022-112030211- -APN-SGASAD#TFN: "S.K.F. 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° 9716/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12197-11845-2007 y sus acumulados, 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 y a las aseguradoras ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. y CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en concepto de derechos de importación, estadística e IVA, cuyo monto asciende a las sumas de U$S 1.841,93 y de $ 4.922, 71, en los términos del art. 794 del C.A.

II.-<u>Fundamentos de la apelación</u>:

Que en fecha 20/10/2022 se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2022-112029316-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución arriba mencionada. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron lugar a la presentación del recurso. A continuación, asevera que la resolución atacada es nula, como resultado de haber sido vulnerado en el proceder administrativo, el debido derecho de defensa. Asimismo, afirma que el servicio aduanero hizo caso omiso a las disposiciones de los arts. 1090, 1091, 1094 y 1101 del C.A. y que los vicios que el acto posee no pueden ser objeto de

subsanación posterior. Cita jurisprudencia. Acto seguido, aduce que los autos mediante los cuales se dispuso las respectivas aperturas sumariales carecen de validez, atento no cumplir con los requisitos del régimen legal (Art. 1094 del C.A.). En ese mismo sentido, concluye que por dicha razón, los actos de apertura no resultan aptos para surtir los efectos que la legislación aduanera les atribuye, ocasionando como consecuencia, la prescripción de la acción en cabeza del fisco para perseguir el cobro de tributos. Por otro lado, resalta que no se efectuó notificación alguna sino hasta la resolución que formula los cargos. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se deje sin efecto la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>:

Que la representación fiscal, en fecha 14/03/2023, contesta el traslado del recurso (IF-2023-27916835-APN-DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12197-11845-2007 y acumulados (archivos embebidos a los IF-2023-27849297-APN-DTD#JGM, IF-2023-27849800-APN-DTD#JGM, IF-2023-27850328-APNDTD# JGM, IF-2023-27850747-APN-DTD#JGM e IF-2023-27851273-APN-DTD#JGM). En primer lugar, luego de efectuar una negativa general, relata los hechos del caso. Acto seguido, estima que una correcta exégesis de lo que implica el archivo dispuesto, entendería sin dudas que ella implica el deslinde entre la cuestión tributaria y la infraccional, encontrándose la Aduana habilitada a exigir el pago de tributos, con prescindencia de disponer el archivo de la causa. Cita jurisprudencia. En el mismo orden de ideas, asevera que la falta de reexportación de la mercadería se encuentra acreditada y que, ante tal circunstancia, acaeció el hecho imponible, correspondiendo el pago de los tributos. Asimismo, se opone al planteo de prescripción incoado por la actora y niega que se haya vulnerado la garantía del plazo razonable. Sin perjuicio de todo ello, se allana parcialmente respecto de las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias. Finalmente ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-11845-2007 se inician a fs. 1 con la solicitud de devolución de la garantía vinculada a la DIT N° 06 001 IT14 003941 F (fs. 3/4). A fs. 2 el Despachante de Aduanas informa que se produjo la nacionalización de las mermas detalladas en la presentación, mediante la destinación N° 07 001 IC82 000700 H (fs. 8/10). A fs. 22 se agrega acta de denuncia N° 1482/2012. A fs. 25 se efectúa la clasificación y valoración de la mercadería. A fs. 27 se formula liquidación de tributos. A fs. 29 luce impresión de pantalla de la garantía afectada a la operación. A fs. 30 se dispone la instrucción de sumario (en fecha 11/12/2012). A fs. 31/33 obra nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 34 se da cuenta de que la firma S.K.F. ARGENTINA S.A. no posee antecedentes que la inhiban del tratamiento de la Resolución General N° 9/17 (DGA). A fs. 35/36 se encuentra la resolución apelada y las constancias de notificación (fs. 37/38). A fs. 38 vta. y 39 la importadora da cuenta de la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

Las actuaciones N° 12197-11854-2007 (embebidas al IF-2023-27849800-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 con la solicitud de devolución de la garantía vinculada a la DIT N° 05 001 IT16 001212 S (fs. 7/10). A fs. 28 se agrega acta de denuncia N° 1331/2012. A fs. 29 la División Registro de Importación informa las cantidades en virtud de las cuales se formula la denuncia y remite las actuaciones a la División Verificación, para el posterior pase a Liquidaciones. A fs. 32 obra la impresión de pantalla de la consulta de la garantía 05 001 007589 R. A fs. 33 se agregan las resultas de la consulta de la DIT en trato. A fs. 34

se encuentra el auto de instrucción de sumario en referencia a la DIT 05 001 IT16 001515 B, en relación a las actuaciones administrativas N° 12197-12952-2007, en fecha 12/12/2012.

Las actuaciones SIGEA N° 12197-12952-2007 (archivo embebido al IF-2023-27850328-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 con la solicitud de devolución de la garantía vinculada a la DIT 05 001 IT16 001515 B (fs. 8/10). A fs. 31 se encuentra el acta de denuncia N° 1732/12 en relación a dicha DIT. A fs. 32 la División Registro de Importación informa los motivos de la denuncia y las cantidades involucradas y remite las actuaciones a la División Verificación, para el posterior pase a Liquidaciones. A fs. 33 se determina la clasificación y valoración de la mercadería, dejándose constancia de que es de importación permitida por el régimen General. Finalmente, a fs. 35 se efectuó la liquidación por los tributos.

V.- Que en fecha 20/03/2023 (PV-2023-30561381-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 22/06/2023 (PV-2023-71290843-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, en fecha 28/06/2023, pasan a sentencia (IF-2023-73870202-APN-VOCXXI#TFN).

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, en relación a tres destinaciones: 06 001 IT14 003941 F, 05 001 IT16 001515 B y 05 001 IT16 001212 S.

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 las destinaciones suspensivas antes referidas, no habrían sido regularizadas, 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 establecieron las pautas procedimentales para que las autoridades administrativas a cargo de las distintas áreas, dispongan el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de TREINTA MIL PESOS ($ 30.000).

Que con dicho fundamento, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada el archivo de la denuncia por presunta infracción, en virtud de que la liquidación practicada arrojó un monto de $ 6.729,63 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, cabe efectuar algunas consideraciones en relación a la tramitación desarrollada en las actuaciones administrativas. En relación a ello, y por cuestiones de **orden metodológico**, es indispensable efectuarlas por separado.

- **DIT N° 05 001 IT16 001515 B** (Actuaciones SIGEA N° 12197-12952-2007): del cotejo de la documentación adunada, se advierte que no se encuentra incorporada la instrucción de sumario vinculada a esa destinación (sin perjuicio de existir el aforo de la mercadería y la liquidación por tributos). Ahora bien, dicho acto de apertura se encuentra agregado a otras actuaciones administrativas (SIGEA N° 12197-11854-2007), *vinculadas a una destinación diferente* (05 001 IT16 001212 S). Desde ya adelanto mi postura de que dicho acto no puede ser validado y corresponde se declare su nulidad, con las consecuencias que más adelante se expondrán.
- **DIT N° 05 001 IT16 001212 S** (Actuaciones SIGEA N° 12197-11854-2007): no posee aforo de la mercadería, liquidación ni instrucción de sumario. Más aún, en estas actuaciones se encuentra el auto de instrucción de sumario en referencia a la DIT 05 001 IT16 001515 B, como se explicó precedentemente.

Que lejos de corresponder a meras omisiones de índole formal, el desarrollo de los procedimientos relativos a las destinaciones antes explicadas resulta desordenado e irregular.

VIII.- Que corresponde, a continuación, tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora.

En lo que respecta a la **DIT N° 05 001 IT16 001212 S**, no se encuentra discutido en autos que el vencimiento operó el 18/07/2007. En consecuencia, y de conformidad lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 1/1/2008. En orden a que no se encuentra agregado el auto de apertura sumarial, no cabe más que concluir que ha operado la prescripción aludida, en fecha 31/12/2012.

En relación a la **DIT 05 001 IT16 001515 B,** como ya se precisó en el punto anterior, no puede válidamente entenderse que es válido el auto de apertura incorporado a actuaciones administrativas de una destinación diferente. Más aún, tampoco se corresponde correctamente con el despacho el número de garantía aludido en dicho acto (que también se asocia a la DIT N° 05 001 IT16 001212 S).

Es por ello, que corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario de fecha 12/12/2012 (agregado a fs. 34 de las act. adm. SIGEA N° 12197-11854-2007).

Como consecuencia de ello y toda vez que el vencimiento operó el 2/09/2007. En consecuencia, y de conformidad lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 1/1/2008. Frente a la nulidad del auto de apertura, no cabe más que concluir que ha operado la prescripción aludida, en fecha 31/12/2012.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo de prescripción efectuado por la actora vinculado con aquellas destinaciones.

IX.- En lo atinente a las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-11845-2007 (DIT N° 06 001 IT14 003941 F) corresponde expedirse sobre los planteos que efectúa la recurrente sobre la nulidad del procedimiento y 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. 30, 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° 9716/2017, 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, notificar la corrida de 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 nulos todos los actos procesales posteriores, inclusive la Resolución DE PRLA Nº 9716/2017, 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 respecto de todo lo actuado en el sumario que ha tramitado como Expte. N° 12197-11845-2007, a continuación del auto por el cual se declara la apertura del sumario (fs. 30), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia. La misma declaración de nulidad alcanza a la Resolución DE PRLA N° 9716/2017, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. 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.

Por ello, voto por:

1).- DECLARAR la nulidad de lo actuado respecto de la actora S.K.F. ARGENTINA S.A. en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-11845-2007, a continuación del auto por el cual se declara la apertura de sumario (fs. 30 de las actuaciones administrativas), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia, incluyendo también a la Resolución DE PRLA N° 9716/2017 aquí apelada.

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

3).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación a los sumarios tramitados mediante SIGEA Nros. 12197-11854-2007 y 12197-12952-2007 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a las operaciones documentadas mediante destinaciones Nros. 05 001 IT16 001212 S y 05 001 IT16 001515 B respectivamente.

4).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- DECLARAR la nulidad de lo actuado respecto de la actora S.K.F. ARGENTINA S.A. en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-11845-2007, a continuación del auto por el cual se declara la apertura de sumario (fs. 30 de las actuaciones administrativas), comprendiendo por tanto todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia, incluyendo también a la Resolución DE PRLA N° 9716/2017 aquí apelada.

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

3).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación a los sumarios tramitados mediante SIGEA Nros. 12197-11854-2007 y 12197-12952-2007 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a las operaciones documentadas mediante destinaciones Nros. 05 001 IT16 001212 S y 05 001 IT16 001515 B respectivamente.

4).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.06.28 17:24:59 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: 2023.06.28 17:26:59 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: 2023.06.28 19:28:47 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: 2023.06.28 19:29:21 -03:00