República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-55714571-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-44678956- -APN-SGASAD#TFN - INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2023-44678956- -APN-SGASAD#TFN: "INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución N° RESOL-2023-1031-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 28/03/2023, en la Actuación SIGEA N° 12206-967-2012, en cuanto condena a la actora al pago de una multa equivalente a la suma de $ 1.787,88, formulándole cargo, conjuntamente a la aseguradora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. por los tributos adeudados equivalentes a la suma de U$S354,73, por encontrarse incursa en la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en virtud de la mercadería importada temporariamente mediante destinación N° 10 073 IT14 000590 G.

II.- Fundamentos de la apelación: Mediante IF-2023-44678857-APN-DTD#JGM, en fecha 21/04/2023, se presenta, por apoderado, la actora e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Opone la excepción de prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos e imponer penas. En relación al fondo de la cuestión, asevera que la imputación formulada por el servicio aduanero se aparta de la realidad de los hechos, ya que de la compulsa de la documental obrante en las actuaciones administrativas, surge acreditada la reexportación total de la mercadería. Subsidiariamente, impugna la liquidación tributaria. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso

Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas a cargo del Fisco.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-81685076-APN-DTD#JGM, en fecha 14/07/2023, la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Inicialmente, efectúa el relato de los antecedentes del caso y formula una negativa general. Defiende la plena vigencia de la acción en cabeza del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Resalta que resulta de aplicación para el cómputo de los plazos lo previsto en la Ley N° 27.562. Cita jurisprudencia. Entiende que el Máximo Tribunal validó la forma en la cual se liquidaron los tributos. Asevera que, de los informes técnicos emitidos en las actuaciones administrativas, surge que la importadora no acreditó de forma satisfactoria el total y acabado cumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen al que se adhirió.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12206-967-2012 (archivo embebido RE-2023-81682541-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 6 con la documentación vinculada a la solicitud de cancelación de la destinación. A fs. 7/9 obra acta de denuncia N° 399/15. A fs. 11 se encuentra el aforo de la mercadería y a fs. 12 la liquidación de los tributos. A fs. 19, en fecha 20/04/2017, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 22 se agrega consulta de la garantía afectada a la operación. A fs. 23/24 se corre vista de lo actuado, notificada a fs. 35/55 y 56/65 se presentan la actora y la aseguradora y formulan descargos. A fs. 68/69 se encuentra la póliza N° 1068010. A fs. 70/71 se agregan constancias del Registro de Infractores. A fs. 73/81 se emite la resolución aduanera apelada, notificada a fs. 86/87. A fs. 89/91 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que, en fecha 17/05/2024, por PV-2024-51322783-APN-VOCXXI#TFN se elevan los autos a la Sala “G”. En fecha 20/05/2024, por IF-2024-52077287-APN-VOCXXI#TFN, pasan a sentencia.

VI.- Que, previo a todo, corresponde tratar la excepción de prescripción opuesta por la actora en el escrito de apelación.

Que a esos fines cabe recordar que el art. 934 del C.A. expresa *“La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años”* comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *“...dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario...”*.

Que, con relación a los tributos, el art. 803 del C.A. establece que: *“Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera”*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: “*...desde la apertura del 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 razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- **debe claramente ser válido**, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *"...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."*

Que, de la compulsa del auto de apertura del sumario (obrante a fs. 19 de las actuaciones administrativas) se advierte que cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al auto de apertura, la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería -fs. 11-y a fs. 12 obra la liquidación de tributos.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **20/03/2012** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años tanto para imponer penas (conf. art. 934 del C.A.), como para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A.) comenzó a correr a partir del **01/01/2013.**

Que en cuanto a la prescripción de la acción en cabeza del fisco para perseguir el cobro de los tributos, el plazo de la prescripción se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) del C.A.) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha **20/04/2017**, hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 3 meses y 19 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *8 meses y 12 días* los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;...".*

Que, previamente a que se cumpla el plazo prescriptivo, aquel fue interrumpido con la notificación de "... *la liquidación tributaria aduanera"* efectuada con la notificación de la resolución aduanera apelada (en fecha **30/03/2023**).

VII.- Que el temperamento a adoptar respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones resulta idéntico, a la luz del análisis que a continuación se efectúa.

Que, tal como ya se señaló con anterioridad, siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **20/03/2012** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) comenzó a correr el día **01/01/2013.**

Posteriormente, el plazo fue interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario **(de fecha 20/04/2017).** Es decir que el nuevo plazo quinquenal comenzó a correr a partir del día **21/04/2017**, finalizando el **21/04/2022.**

Que ahora bien, el art. 17 de la Ley N° 27.562 dispone la suspensión *"(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales."*, es decir del 26/08/2020 al 26/08/2021.

Que en atención a ello, el nuevo plazo debe computarse desde el 21/04/2017 al 26/08/2020 y luego reiniciar el cómputo a partir del 26/08/2021. En efecto, del 21/04/2017 al 26/08/2020 transcurrieron 3 años, 4 meses y 5 días. Es decir que del plazo quinquenal restaban cumplirse *1 año, 7 meses y 26 días* los que debían computarse una vez que cesara la suspensión de la ley citada. Posteriormente, del 26/08/2021 a la fecha del dictado de la resolución aduanera apelada (28/03/2023) **transcurrió 1 año, 7 meses y 2 días.**

Que es por ello que, tal como surge del referido cómputo de plazos, al momento de la emisión del acto atacado, no había operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde rechazar la excepción de prescripción en relación a la multa y los tributos, sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

VIII.- Que debiendo abordar la cuestión de fondo, se debe determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación antes referida.

IX.- Que el artículo 250 del C.A. establece que: *"La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que *"no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria"*. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.**

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, 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.

Que el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los P.E.) permite 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.- Que el Decreto N° 1330/04- a cuyo amparo se autorizó la operación en trato- establece que la mercadería *"deberá ser exportada para consumo bajo la nueva forma resultante del perfeccionamiento industrial, dentro del plazo de TRESCIENTOS SESENTA (360) días computados desde la fecha de su libramiento."* (Art. 6)

Asimismo, dispone que *"Art. 15. El beneficiario del presente régimen deberá previamente obtener el Certificado de Tipificación de Importación Temporaria (C.T.I.T.), que emitirá la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA. El Certificado determinará la relación insumo-producto, detallando insumos, mermas, sobrantes, residuos y/o pérdidas que conformen el producto. El mismo deberá presentarse en oportunidad de tramitarse una Solicitud de Destinación Suspensiva de Importación Temporaria ante la Dirección General de Aduanas. Por razones debidamente justificadas, el mencionado Organismo podrá autorizar la Solicitud de Destinación Suspensiva de Importación Temporaria, cuando la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA comunique que el usuario ha presentado un informe técnico preliminar respecto del proceso de perfeccionamiento industrial involucrado, conforme las condiciones que establece el presente decreto. A los fines enunciados, los beneficiarios deberán contar con un dictamen o informe técnico elaborado por un organismo científico o tecnológico, cuya especialización y competencia sea acorde con el proceso de perfeccionamiento industrial correspondiente a la tipificación que se solicite. La Autoridad de Aplicación dispondrá los procedimientos y requisitos técnicos-administrativos para la implementación de lo establecido en el presente artículo."* (Art. 15)

XI.- Que analizada la documentación obrante en las actuaciones administrativas, en particular los permisos de embarque (fs. 43/53) y el CTC N° 7510/2010 (fs. 54/55) se desprende que la mercadería importada mediante la destinación en trato (3 transmisores de presión)- bajo la P.A. 9032.89.81- **fue debidamente reexportada a través de los permisos de embarque Nros. 11 038 EC03 006636 P, 11**

038 EC03 006635 Y y 11 038 EC03 000858 P, oficializados en fechas 19/09/2011 y 07/02/2011, es decir, antes del vencimiento de la DIT. Cabe precisar que los tres permisos tienen la P.A. 8410.90.00, y a través de ellos, la actora reexportó la mercadería, ya que todos cuentan con la hoja de descarga, **de la cual surge la referida destinación y el CTIT antes aludido.**

Que, con relación al CTIT, resulta aplicable para el producto importado bajo la P.A. 9032.89.81 (coincidente con la de la DIT bajo análisis) y para el producto exportado bajo la P.A. 8410.90.00.

Que, en cuanto al contenido del informe adjunto a fs. 67 de las actuaciones administrativas que, a su vez, remite y ratifica los términos de la denuncia de fs. 8, ***no se advierte que exista la alegada imposibilidad de determinar el producto final en el CTIT*** (Cfr. acta de denuncia de fs. 8 que reza que no se puede determinar la reexportación del producto importado ya que "…NO SE PUEDE DETERMINAR EL PRODUCTO FINAL EN EL CTIT")

Que, por el contrario, el insumo empleado coincide con el Código N° 58262 (transmisor de presión 0-750 PSIS), que responde a la P.A. de la mercadería importada por la destinación en trato (P.A. 9032.89.81) y en él también se determina la relación insumo-producto, siendo el producto final el del Código 689-173 (P.A. 8410.90.00) que es la incluida en los permisos de embarque tenidos en consideración y aportados por la actora en oportunidad de contestar la vista conferida.

XII.- Que a todas luces corresponde tener presente que la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, de aplicación supletoria, dispone (artículo 7°) cuáles son los requisitos esenciales del acto.

Que entre ellos podemos encontrar la causa, es decir, los antecedentes de hecho y de derecho; el objeto que debe ser cierto, física y jurídicamente posible y decidir todas las peticiones formuladas y la motivación, entendida como la expresión de las razones que llevan al órgano a su dictado.

Que en relación a este requisito, la jurisprudencia de la CSJN y destacada doctrina ha enfatizado que no se trata de un mero rigorismo formal, sino que posee una relación estrecha con el principio de juridicidad y con el debido derecho de defensa, ya que permite al administrado conocer las razones fácticas y jurídicas que lo sustentan. Se erige como una exigencia propia del sistema republicano de gobierno (Cfr. Sacristán, Estela, "La Motivación como requisito esencial del acto administrativo", en Ediciones RAP, Acto Administrativo y Reglamento, 2002).

Que la resolución aquí puesta en crisis no cuenta con fundamentos suficientes que sustenten válidamente la configuración de la infracción endilgada, máxime cuando la actora aportó al momento de contestar la vista conferida, la documentación aduanera que acredita la reexportación total de la mercadería.

Que, más allá de la mera remisión a los informes técnicos obrantes en autos, no se advierten elementos en el acto administrativo puesto en crisis que den cuenta del incumplimiento del régimen de importación temporal al que la actora se adhirió.

Que por todo lo expuesto, no cabe más que revocar la resolución objeto del recurso, con costas a cargo del Fisco.

Que, en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- RECHAZAR la excepción de prescripción de las acciones del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos opuesta por la actora por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 10 073 IT14 000590 G. Sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

2) REVOCAR la RESOL-2023-1031-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 28/03/2023, en la Actuación SIGEA N° 12206-967-2012. Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al punto 2) del voto del Dr. Segura.

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 la excepción de prescripción de las acciones del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos opuesta por la actora por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 10 073 IT14 000590 G. Sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

2) REVOCAR la RESOL-2023-1031-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 28/03/2023, en la Actuación SIGEA N° 12206-967-2012. Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.28 16:24:00 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: 2024.05.28 16:34:52 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: 2024.05.28 17:21:46 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: 2024.05.28 17:23:25 -03:00