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-2024-58128359-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-09443699- -APN-SGASAD#TFN - AGRO CORTEVA 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-2023-09443699- -APN-SGASAD#TFN: "AGRO CORTEVA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Determinar si la Resolución DE PRLA N° 6920/2018 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario actuación SIGEA N°12193-20615-2008, 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 actora y a la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 500, en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DET N° 07 001 ET02 000546 U, cuyo vencimiento operó el día 10/05/2008.

II.-Fundamentos de la apelación: Mediante RE-2023-09441232-APN-SGASAD#TFN, en fecha 25/01/2023, se presenta por apoderado la actora 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, plantea la nulidad del procedimiento y de la resolución aduanera apelada, alegando que jamás fue notificada de la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del C.A. Precisa que se vulneró su derecho de defensa y que se afectaron los principios del debido proceso y de legalidad. Estima que se lesionó asimismo la garantía a ser juzgado en un plazo razonable. Opone la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia. Finalmente, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-45536627-APN-DTD#JGM, en fecha 24/04/2023, se

presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. En primer término, plantea la excepción de incompetencia. Especifica que lo que la actora pretende es recurrir un cargo tributario sin siquiera haber previamente impugnado el mismo. En relación a ello, explica que una correcta exégesis de lo que implica el archivo dispuesto de la investigación infraccional entendería que ella implica el desligue absoluto de la cuestión tributaria. Defiende la plena vigencia de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos e imponer penas. Se opone al planteo relativo a la vulneración del plazo razonable, dado que interpreta que su aplicación se limita únicamente a las personas físicas. En cuanto al fondo de la cuestión, manifiesta que la actora no dio cumplimiento a los deberes impuestos por la normativa aplicable y no acreditó el ingreso de la mercadería exportada temporariamente. Sostiene que la liquidación tributaria es legítima, así como la tasa de interés aplicable. 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° 12193-20615-2008 (archivos embebidos a los IF-2023-108372395-APN-DTD#JGM e IF-2023-108372759-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 con la solicitud de regularización de la DET. A fs. 12 vta. se determinó la posición arancelaria y valor en aduana de la mercadería. A fs. 18 se agrega liquidación de multa y tributos. A fs. 19 se dispone la instrucción de sumario, en fecha 29/10/2013. A fs. 20 se encuentra la consulta de la garantía afectada a la operación y a fs. 21/22 la póliza. A fs. 24 se determinó que la actora no contaba con antecedentes que la inhiban del tratamiento de la IG N° 9/17 (DGA). A fs. 25 y vta. luce la resolución aduanera apelada y las constancias de su notificación (fs. 41/42). A fs. 28/30 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que en fecha 26/09/2023 (PV-2023-114230003-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 22/05/2024 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2024-53198702-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en la misma fecha (IF-2024-53362559-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que en primer lugar, corresponde analizar y resolver la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal.

En cuanto a dicha excepción el Fisco afirma que la actora debió haber impugnado el cargo en sede administrativa en los términos del art. 1053, inc. a), del C.A. y no haber interpuesto el recurso de apelación previsto en el art. 1132 ap. 1 del referido cuerpo legal.

Que el citado art. art. 1132, apartado I, establece que, *“...contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos de repetición y para las infracciones como así también en los supuestos de retardo por no dictarse resolución en estos dos procedimientos dentro de los plazos señalados se podrá interponer en forma optativa y excluyente: a) el recurso ante el Tribunal Fiscal; o b) demanda contenciosa ante el juez competente...”*.

Que, por su parte, el art. 1053, inc. a), del C.A., regula los supuestos en los que el administrado puede impugnar el acto por el cual se liquidaren tributos aduaneros en forma originaria o suplementaria, siempre que la respectiva liquidación no estuviera contenida en la resolución condenatoria recaída en el

procedimiento para las infracciones.

Que, como se dijo en el considerando precedente, 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 no se habría verificado, al vencimiento del plazo, la importación de la mercadería exportada temporalmente, incurriendo así la actora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen.

Que, en consecuencia, al tratarse de un sumario infraccional que culmina con una resolución que pone fin al mismo, esto es la aquí apelada, este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa. Por ende corresponde rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

VII.- 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 la importación de la mercadería exportada temporalmente no habría sido efectivizada, incurriendo así la actora, 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 $ 9.156 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 recurrente, 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 exportación temporaria, según lo previsto en el art. 374 y ss. del C.A.

VIII.- 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 los términos de lo reseñado en el punto III del recurso de apelación (adjunto al RE-2023-09441232-APN-SGASAD#TFN).

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. 19, ninguna intervención se le dio ni a la recurrente 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 exportación temporaria.

Que, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y a la recurrente se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 6920/2018, 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 las partes a fin de que aporten la documentación que creyeran 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").

Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se expidió en relación a la significación e importancia de la corrida de vista en el marco del procedimiento infraccional y recalcó que *"En esas condiciones, deviene aplicable el criterio adoptado por esta Sala en las causas 29997/11 "Cosena Seguros SA (TF 24583-A) c/ DGA", resol. del 9/2/12 y 56691/15 "Ramirez, Horacio Omar c/ DGA", resol. del 5/4/16, en las que resolvió que la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero* ***no consagra un inútil formalismo sacramental****, sino que* ***con ella se pretende dar plena dimensión al derecho constitucional a ser oído antes de la emisión del acto*** *que pone fin a un sumario infraccional; de manera que su incumplimiento por parte de la administración no puede ser saneado a posteriori y en otra instancia, quedando el acto fulminado de nulidad al no haberse concretado los procedimientos pertinentes."* (el resaltado es propio). (Sala IV, Expediente N°: CAF 003259/2024/CA001, "SANCOR COOPERATIVA DE SEGUROS LTDA (TF 115541586-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", 23/04/2024)

Idéntico criterio se aplicó en las causas 46837/22 "Gax SA (TF 77575105-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 13/9/22, y 46832/22 "Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 20/9/22, entre otras.

En igual sentido se había expedido con anterioridad en las siguientes causas: JBS LEATHER

ARGENTINA SA (TF 140339068-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 04/04/2024, INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA (TF 12233751-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 04/04/2024 y CURTIEMBRE ARLEI SA (TF 69663664-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", 12/03/2024, entre muchas otras.

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 N° 6920/2018, 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 actora y a la 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° 6920/2018, 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.

IX.- 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 DET operó el 27/05/2008. 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 (29/10/2013); 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 la excepción de incompetencia planteada por la representación fiscal. Sin costas.

2).- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria incoado por la actora. Sin costas.

3).- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 6920/2018 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° 12193-20615-2008.

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

5).- 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 V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- De acuerdo con la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la actora. A tales efectos, es menester traer a colación que, luego del acta de denuncia por presunta infracción al art. 970 por parte de la importadora, se dispuso la instrucción del sumario (fs. 19 de las Actuaciones Administrativas) e inmediatamente después se dictó la Resolución apelada en autos.

A lo precedentemente expuesto, es dable recordar que en ningún momento se corrió vista de la instrucción de sumario a la actora, siendo este acto obligatorio conforme la normativa aplicable.

III.- En ese entendimiento del asunto, queda en manifiesto que la demandada no cumplió con lo dispuesto en el art. 1101 del CA: “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”.

Por consiguiente, la LNPA indica que, antes de la emisión del acto administrativo (en este caso la resolución definitiva), deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico (cfr. art. 7°, inc. d), por lo que la ausencia de algunos de estos requisitos hace que el acto sea nulo de nulidad absoluta e insanable (cfr. art. 14 inc. b).

En tales circunstancias, la omisión de correr vista de lo actuado (cfr. art. 1101 del CA) se traduce en un incumplimiento palmario a estos requisitos, por lo que la resolución definitiva dictada en el expediente administrativo carece de validez en su totalidad.

IV.- Con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas al Fisco.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- Declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 6920/18, en los términos dispuestos en el considerando III de la presente.

2).- Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

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

1).- Declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 6920/18, en los términos dispuestos en el considerando III del voto del Dr. Licht.

2).- Costas a la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.06.03 14:54:00 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: 2024.06.03 14:56:19 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: 2024.06.03 19:12:43 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: 2024.06.03 19:13:13 -03:00