Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-17732232-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Febrero de 2025

Referencia: EX-2021-84138901- -APN-SGASAD#TFN ;“ENVASES DEL PLATA S.A.”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente N° **EX-2021-84138901- -APN-SGASAD#TFN** caratulado **“ENVASES DEL PLATA S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma “ENVASES DEL PLATA S.A.”, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 1881/2018, dictada en el expediente SIGEA N°1-250781-2008, en cuanto en su art. 1° dispone archivar el sumario en los términos de la Instrucción General N° 9/17, y en el art. 2° se formula cargo en concepto de tributos por la suma de U$S1.790,50, con más intereses del art. 794 del CA. Relata que mediante la destinación N° 08 001 IC04 016155 N documentó papel, mercadería proveniente de Brasil, y al momento de la oficialización presentó el Certificado de Origen aplicable a dicha mercadería. Señala que la Nota N° 356/2008 emitida por Regímenes Especiales del INTI originó el presente sumario, en la cual se informa sobre la emisión del informe técnico producido por el Centro de Investigación para el Estudio de la Celulosa y el Papel del INTI respecto de la mercadería objeto de importación y, a raíz de ello, el servicio aduanero formuló denuncia por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 del C.A. Expresa que la mercadería del ítem 2 del despacho fue importada bajo la posición arancelaria 4802.55.99.900K mientras que, según el análisis efectuado por el INTI, el servicio aduanero concluye que la mercadería debió haber sido clasificada por la P.A. 4802.55.92.990L por tratarse de papel KRAFT. Plantea la nulidad del art. 2 de la resolución apelada en la especie. Destaca que resulta contradictorio ordenar el archivo las actuaciones, y al mismo tiempo formular un reclamo tributario, cuyo pago tendría fundamento sólo en caso de que se hubiera comprobado la comisión de la infracción y tal investigación no se hizo por el bajo monto de la potencial multa a imponer. Opone la prescripción. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución aduanera apelada, por fundarse en una norma ilegítima, desestimándose en consecuencia el reclamo tributario. En subsidio, peticiona que se revoque la resolución por encontrarse prescripta la acción del Fisco para percibir tributos o por no haberse cometido la infracción. Por último, también como planteo subsidio, solicita que se practique nueva

liquidación conforme los argumentos expuestos en el apartado VII de su recurso.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Destaca que los agravios de la actora se centran en la ilegalidad de la Instrucción General 09/17 -lo que daría lugar a que se revoque el art. 2 de la resolución apelada en la especie- y en los planteos de la prescripción de la acción del fisco por ineficacia del auto de apertura de sumario y, por irrazonabilidad de la duración del proceso. Manifiesta que no existe precedente de la CSJN en el que se hubiera declarado la inconstitucionalidad de la Instrucción 09/17, por lo que este Tribunal Fiscal tiene prohibido considerar la inconstitucionalidad. Sostiene que el archivo de la investigación infraccional implica el desligue absoluto de la cuestión tributaria, la que debe seguir su curso por las vías pertinentes y en forma independiente. Expresa que la causa de la obligación tributaria reclamada es el acaecimiento del hecho imponible -no la comisión de la infracción-, por lo que encontrándose acreditada en autos la diferencia tributaria, corresponde el pago de los tributos. Cita jurisprudencia. Agrega que el servicio aduanero no omitió correr vista de lo actuado, sino que decidió dejar sin efecto las actuaciones sumariales antes de llegar a ese estadío del proceso, y procedió a reclamar el tributo debido por haberse producido el hecho imponible. Afirma que hubieron actos interruptivos y suspensivos del plazo de prescripción, acreditados en las actuaciones administrativas, y con fecha 30/04/2013 se instruyó sumario -acto que suspende dicho plazo-. Considera carente de fundamento el argumento de la actora de considerar inoponible cualquier disposición aduanera que no haya sido oportunamente notificada. Cita jurisprudencia. Contesta los planteos de nulidad del auto de apertura de sumario por no haberse integrado con la liquidación de los tributos (efectuada con anterioridad al dictado de dicho auto) y recalca que la actora no precisa cómo se ha visto afectado su derecho defensa. Por último, en cuanto a la doctrina del “plazo razonable”, destaca que se discute en el caso un reclamo tributario –es decir, no de naturaleza penal-, por lo que el referido principio resulta inaplicable. Contesta los agravios sobre la cuestión de fondo. Solicita que se dicte sentencia que rechace la apelación, con expresa imposición de costas

III.- Que mediante PV-2025-14519048-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala G. Por IF-2025-16010295-APNVOCXX# TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 1-250781-2008 contiene el SIGEA 13696-69-2008 el cual se inicia el 31/01/2008. A fs. 1 luce la orden de intervención N° de Orden de Fiscalización Externa N°08637OE190010589. A fs. 2 luce NOTA 95/08 (SE CDOA) mediante la cual se da el pase al Jefe de la División Control de Operaciones Aduaneras. A fs. 3/6 luce copia de la Destinación de Importación. A fs. 7/8 obra la solicitud de Análisis. A fs. 11 obra la Nota 110/08 (DV COPA) dando intervención a la División Item Sección Química Orgánica, con las muestras para su análisis. A fs. 12 mediante NOTA 1212/08 DV ITEM se remiten las 2 muestras al INTI. A fs. 14 luce el Formulario de Orden de Trabajo INTI. A fs. 15/20 se encuentra el informe de trabajo del INTI. A fs. 21 obra el Acta Denuncia. A fs. 22 luce la lista de Denunciantes y Aprehensores. A fs. 23 luce el acta de toma muestras de las Mercaderías involucradas en autos, las que se encuentran en el depósito, en presencia de un empleado. A fs. 25 obra la liquidación de tributos. A fs. 26 luce la denuncia del Jefe de la División Control de Operaciones Aduaneras. A fs. 27 luce el registro de liquidación manual. A fs. 28/29 obran los telegramas de notificación. A fs. 30 se remiten las actuaciones a la Sección Control de destinaciones. A fs. 31 obra la Orden de Fiscalización Externa N°08637OE190010589. A fs. 32 luce la Nota 479/08 (SE CDOA) remitiendo las actuaciones a la División Control de Operaciones Aduaneras. A fs. 33 mediante Nota 461/08 (DV COPA) se elevan las actuaciones al Dto. Procedimientos legales aduaneros, para su intervención. A fs. 34 con fecha 30/04/2013 se dispone la apertura de sumario. A fs. 35 se giran los autos al sumariante. A fs. 36 se hace constar que se procedió a la consulta del sistema SUMARCHI con resultado negativo en los términos de la I.G. N° 09/17 (DGA). A fs.37/vta. el 09/04/2018 se dicta la Resolución DE PRLA N° 188/18 aquí apelada. A fs.

38/40 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia. A fs. 41 obra SICNEA de notificación de la mentada resolución. A fs. 43 se remiten las actuaciones a la División de Causas Tributarias (DE JUDI).

V.- Que corresponde analizar la nulidad opuesta por la actora, en cuanto señala, la nulidad del procedimiento instruido por el servicio aduanero, toda vez que el auto de apertura de sumario no cumple con los requisitos exigidos por el art. 1094 del C.A.

Cabe señalar que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° SIGEA N°1-250781-2008, surge que todo el procedimiento administrativo tuvo por finalidad investigar si se había cometido la infracción prevista y penada por el art. 954 del Código Aduanero. Ello, en razón de que el servicio aduanero basándose en un informe técnico producido por el "Centro de Investigación para el Estudio de la Celulosa y el Papel" del INTI se detectó una diferencia en la calidad por lo que la mercadería documentada por el ítem 2 del despacho Nº 08 001 IC04 016155 N debió haber sido clasificada por la PA 4802.55.92.990L (en vez de la PA 4802.55.99.900K).

Que el servicio aduanero al dictar la resolución apelada en autos ordenó el archivo de las actuaciones de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General 09/17 (DGA), reclamándole el pago de tributos con relación al despacho Nº 08 001 IC04 016155 N.

Que la mencionada Instrucción General 09/17 (DGA) fue dictada con el objeto de establecer las pautas procedimentales que habilitan a los jueces administrativos a disponer el archivo de las actuaciones sumariales en las que se investiga la presunta comisión de infracciones aduaneras cuyos montos tornen antieconómico instrumentar y continuar las medidas implementadas tendientes a lograr su cobro. Por consiguiente, determinó el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de Pesos Treinta Mil ($30.000), ello siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados por el art. 970 del C.A., dentro de los últimos doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción.

A su vez mediante dicha instrucción se establecieron las áreas intervinientes en las que resulta obligatorias la aplicación de la misma, el procedimiento a seguir por las referidas aéreas y los requisitos que deben cumplirse para hacer efectivo lo dispuesto en la Instrucción, es decir, archivo provisorio de los sumarios.

Que en razón de ello, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada, el archivo de la denuncia por la presunta infracción en virtud de la liquidación efectuada a fs. 25/26 del expediente administrativo, que arrojó un monto inferior en concepto de multa mínima, ello con fundamento en que la firma importadora carecía de antecedentes que la inhiba de dicho tratamiento.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la resolución resultó condenatoria para la importadora –apelante en autos-, ello si se tiene en cuenta que se formuló cargo por los tributos que se consideraron adeudados, e implícitamente se tuvo por configurada la infracción prevista en el 954 ap. 1 inc a) del C.A.

Que, a su vez, el servicio aduanero omitió correr vista de lo actuado a la presunta responsable de la infracción, de las obligaciones tributarias emergentes del despacho en cuestión, limitándose a dictar la resolución que se apela en la causa disponiendo el archivo del sumario en los términos de la Instrucción Gral. 09/17 y la formulación del cargo a la importadora por los tributos adeudados por la presunta configuración de la infracción prevista en el 954 ap. 1 inc "a" del C.A.

Que el art. 1101 del C.A. dispone que: "*Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 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. Si no*

tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare".

Que conforme surge de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, luego del dictado de la instrucción de sumario de fs. 34 ninguna intervención se le otorgó a la importadora, ya que los actos procesales cumplidos posteriormente, en su totalidad, fueron realizados por el servicio aduanero. Es decir, no existió la oportunidad de acompañar o, en su caso, solicitar el agregado de la documentación que acredite que la mercadería en cuestión había sido correctamente clasificada por la importadora en el referido despacho.

Que a mayor abundamiento, la actora recién toma conocimiento del sumario administrativo al notificarse del dictado de la Resolución DE PRLA N° 1881/2018, apelada en autos, sin que con anterioridad se la citara a tomar vista de los actuados a fin de poder esgrimir las defensas de que pudieran valerse, todo ello, en abierta violación de lo establecido en el art. 1101 del C.A.

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en consecuencia, 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.), dando vista a la imputada en relación a la infracción endilgada, a fin de que aporte la documentación que considere idónea para su defensa, importando dicho procedimiento, la etapa procesal oportuna para ello.

Que por su parte, la L.N.P.A., de aplicación supletoria a los procedimientos que se cumplen ante el servicio aduanero, 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 que la omisión de correr vista de los actuados, desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que, por todo lo expuesto, cabe concluir que la omisión de la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que diera origen a esta causa, torna nulos todos los actos procesales posteriores a la liquidación de tributos y multa obrante a fs. 25/26 de las act. adm., inclusive de la Resolución DE PRLA N° 1881/2018, 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 resulta necesario destacar, que previo a disponer el archivo de la multa, correspondía que el servicio aduanero determinara en forma fehaciente si se habría configurado la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc "a" del C.A., que se le imputa a la importadora, y que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y a exigir el pago de tributos.

Que, en consecuencia, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc "a" del C.A., la que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto la tramitación del procedimiento no se ajustó a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en definitiva, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable respecto de todo lo actuado en el sumario que ha tramitado como expediente N° 1-250781-2008 a continuación, de la liquidación de tributos y multa obrante a fs. 25/26 de las act adm 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° 1881/2018, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 954 ap. 1 inc “a” del C.A.

VI.- Que la forma en que se resuelve la presente torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:

1.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora en el sumario que ha tramitado como expediente N° 1-250781-2008, a continuación de la liquidación obrante a fs. 25/26 de las actuaciones administrativas, comprendiendo a la Resolución DE PRLA N° 1881/2018, aquí apelada.

2.- Imponer las costas al Fisco (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Declarar la nulidad de lo actuado respecto de la actora en el sumario que ha tramitado como expediente N° 1-250781-2008, a continuación de la liquidación obrante a fs. 25/26 de las actuaciones administrativas, comprendiendo a la Resolución DE PRLA N° 1881/2018, aquí apelada.

2.- Imponer las costas al Fisco (art. 1163 del C.A.).

Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, remítanse los presentes a guarda temporal.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.02.17 16:19:16 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: 2025.02.18 14:49:28 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: 2025.02.18 15:41:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.18 15:41:25 -03:00