29896/2023 "JOHNSON CONTROLS AUTOMOTIVE SYSTEMS SRL (TF 35945-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, septiembre de 2023.

VISTO Y CONSIDERANDO:

1º) Que, por resolución del 15/2/23 (fs. 72/79), el **Tribunal Fiscal de la Nación**, por mayoría:

(i) Rechazó los planteos de nulidad y prescripción formulados por la actora, con costas.

(ii) Confirmó parcialmente la resolución DE PRLA 5133/14, dictada en la actuación SIGEA 13662-42-2008, en cuanto había condenado a la recurrente con relación a las destinaciones de importación temporaria 03 001 IT14 5638H (ítem 1), 03 001 IT14 5644E (ítem 1), 03 001 IT14 5892J (ítem 1), 03 001 IT14 5980H (ítem 1), 03 001 IT14 5981X (ítem 1), 03 001 IT14 6034V (ítems 1 y 2), 03 001 IT14 6148E (ítem 1), 03 001 IT14 6151V (ítem 1) y 03 001 IT14 6191C (ítems 1 y 2), al pago de una multa de $274.189,36 por la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, y asimismo al pago de la suma de USD 61.696,27 en concepto de tributos, más los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero, calculados desde el 11/7/14 hasta la fecha de efectivo pago.

(iii) Revocó el reclamo del derecho adicional, así como las percepciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias.

(iv) Impuso las costas a la actora en cuanto a los montos confirmados, y al Fisco Nacional por los rubros de la liquidación que fueron revocados.

Para resolver como lo hizo, en primer término, desestimó que la resolución apelada fuese nula por falta de fundamentación suficiente, como venía argumentando la actora. Señaló que tal declaración estaba supeditada a que se configurase una efectiva restricción en el derecho de defensa y que, en el caso, la recurrente había podido esgrimir sus argumentos y ofrecer las pruebas que hacían a su derecho, tanto en sede aduanera como en la instancia jurisdiccional posterior. En particular, destacó que, a pesar de que el acta de denuncia había referido a la transferencia de la mercadería sin autorización del servicio aduanero, con posterioridad, tanto el auto de instrucción de sumario, como la corrida de vista y los considerandos de la resolución impugnada habían hecho mérito de la falta de acreditación de la regularización de la mercadería sujeta a importación temporaria, dentro del plazo concedido al efecto.

Por otro lado, rechazó el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas. A este respecto, indicó que el vencimiento de las operaciones había tenido lugar entre 2004 y 2005, por lo que el plazo quinquenal había comenzado a correr 1/1/05 o el 1/1/06, según el caso, y se interrumpió con el dictado del auto de apertura del sumario del 10/8/09. A partir de allí y hasta el dictado de la resolución

apelada (el 5/8/14) no habían llegado a transcurrir otros cinco años, por lo que el planteo devenía improcedente con arreglo a lo previsto en el artículo 937, incisos a y d, del Código Aduanero. A ello añadió que, en virtud de la doctrina legal fijada por esta Cámara en la causa "Hughes Tool SA", del 23/9/03, no era necesario notificar la resolución condenatoria para que operase la causal de interrupción del referido inciso d del artículo.

Con respecto a la cuestión de fondo, ante todo, remarcó que las importaciones del caso habían sido registradas al amparo del decreto 1439/96, conforme al cual el usuario podía entregar las mercaderías importadas a un tercero para su procesamiento, pero seguía siendo responsable de efectivizar la exportación del bien resultante. Remarcó que ese reglamento también preveía la posibilidad de que la exportación de la mercadería la efectuase un tercero por cuenta y orden del usuario del régimen, pero aclaraba que este último conservaba la responsabilidad por todas las obligaciones asumidas frente al servicio aduanero (cfr. arts. 11 y 12, del decreto).

Reiteró que la resolución aduanera había fundamentado la infracción en la falta de acreditación de la exportación de los insumos importados, y sostuvo que las constancias de la actuación ratificaban dicha conclusión, toda vez que la actora acreditó haber transferido a la empresa Ford Argentina SCA los productos resultantes de su proceso de transformación para que dicha empresa los incorporase a sus vehículos destinados a la exportación pero, en concreto, no pudo probar la descarga de los 9 DIT involucrados con los correspondientes permisos de embarque.

Sobre esa base, tuvo por configurado el hecho generador de la obligación tributaria establecido en el artículo 274 del Código Aduanero –la importación para consumo irregular– y examinó los cuestionamientos que la actora había dirigido contra la liquidación tributaria.

Puntualmente, revocó las exigencias del derecho adicional y las percepciones de tributos interiores con remisión a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "Frisher SRL" (Fallos: 336:1182) e "IEF Latinoamericana SA", ambas sentencias del 14/8/13; y "Cladd ITA SA", del 26/11/19.

Finalmente, en atención a la presentación formulada por la actora durante el trámite de la causa (v. fs. 57/59vta.), mencionó que no mediaba prueba idónea para descalificar la tasa de interés fijada por la resolución ministerial 841/10.

2º) Que, disconforme con la decisión, a fs. 95/vta. interpuso apelación la **parte actora**, que se concedió a fs. 97, se fundó a fs. 102/114vta. y fue replicada a fs. 119/122.

En síntesis, planteó los siguientes agravios:

a) El pronunciamiento apelado rechazó el planteo de nulidad de la resolución DE PRLA 5133/14 sin considerar: i) la prueba producida en las

actuaciones administrativas que daba cuenta de la exportación de la mercadería ingresada temporariamente; y ii) el defecto de motivación que invalidaba el acto condenatorio. En particular, soslayó que en las actuaciones administrativas obraban las carpetas contenedoras de las 9 destinaciones de importación temporaria donde, a su vez, se encontraban agregadas las respectivas declaraciones juradas de descarga, que habían sido recibidas sin objeciones por parte del servicio aduanero. También obvió que en el informe de fs. 22/23 de las actuaciones, emitido en respuesta a la orden de fiscalización, el servicio aduanero admitió que las destinaciones habían sido canceladas informáticamente por la terminal automotriz Ford Argentina SCA y que la transgresión al régimen consistía en la transferencia a título oneroso de los insumos importados; de manera que, al sustentar la condena en la falta de acreditación de la reexportación, la resolución 5133 se apartó de la imputación inicial, con respecto a la cual se había defendido en el descargo.

b) El tribunal de origen debió contemplar que la nulidad de la resolución DE PRLA 5133/14 acarreaba la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas, pues no habría mediado ningún acto válido para suspender o interrumpir la prescripción en curso desde el dictado de la apertura sumarial.

c) En otro orden de ideas, debió declararse la extinción de las acciones del Fisco por la irrazonable duración que tuvo este proceso; sobre todo, si se considera que la cuestión tramitó como de puro derecho.

d) En el supuesto de que no prosperen los planteos de nulidad y extinción de las acciones del Fisco, debería contemplarse que se encuentra probado el cumplimiento del régimen del decreto 1439/96, toda vez que los insumos importados fueron sometidos a un proceso de perfeccionamiento industrial y exportados para consumo a otro país bajo la nueva forma resultante. Además, dicho régimen no requiere la previa autorización del servicio aduanero para entregar las mercaderías a un tercero.

e) La decisión recurrida convalidó tasas de interés abusivas e irrazonables, que implican una repotenciación de la deuda, son usurarias y constituyen un enriquecimiento sin causa para el servicio aduanero. Debería aplicarse la tasa del 0,83% mensual para deudas en dólares estadounidenses, convalidada por las resoluciones ministeriales 598/19 y 559/22.

3º) Que, por razones de orden lógico y jurídico, corresponde examinar en primer término la supuesta **afectación de la garantía a obtener una decisión en un**

plazo razonable (doctr. Fallos: 334: 1264; 335:1126 “Losicer”; entre otros), con sustento en la cual la actora pretende que se declaren extintas las acciones del Fisco, tanto para la imposición de sanciones como para el cobro de tributos (v. esp. fs. 110vta. y punto d del considerando precedente).

Por razones de brevedad, se remite a la explicación hecha de esta doctrina en la causa 22498/21 “JBS Leather Argentina SA (TF 52824590-A) c/ DGA”, sentencia del 7/6/22.

Se adelanta que en esta causa se evidencia una situación bien distinta de la que analizó la Corte federal en los precedentes que recoge la sentencia citada, donde se resolvieron favorablemente planteos de esta índole porque habían transcurrido quince, dieciocho, veinte años o más entre el acaecimiento de los hechos supuestamente infraccionales y la resolución condenatoria; o bien, porque se corroboró que el procedimiento recursivo, incluyendo la instancia de revisión ante la Cámara, se había prolongado durante más de veintitrés años, excediéndose todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso.

Se comprueba que la duración de este proceso, incluyendo la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, ha tenido una extensión inferior a la verificada en los casos citados –no más de diez años entre el acaecimiento de los hechos supuestamente infraccionales y la resolución condenatoria del 5/8/14 (v. fs. 2 y 106/107, act. adm), sumados a ocho años y medio de revisión jurisdiccional en el TFN (v. fs. 72/76 de este expte)– (en sentido concordante, cfr. esta Sala, causas 16733/13 “Aseguradora de Créditos y Garantías (TF 29497-A) y acum c/ DGA”, sent. del 20/3/14, 37465/13 “Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”, sent. del 27/3/14, y 22903/23 “Parana SA de Seguros (TF 34202-A) c/ DGA”, sent. del 6/7/23, entre otras).

Además, en la especie no se configuran las circunstancias excepcionales contempladas en la causa 56632/15 “Iveco Argentina SA C/ DGA”, resuelta el 14/4/16, toda vez que la actora tuvo oportunidad de ofrecer la prueba que hacía a su derecho (v. esp. fs. 3 y 97/99, act. adm.) y, en definitiva, las copias de la documentación oportunamente acompañadas fueron evaluadas tanto en sede aduanera como en el Tribunal Fiscal de la Nación. Ello, sumado al hecho de que la litigante no efectuó presentaciones instando a su pronta resolución, conduce a descartar una afectación sustancial de la garantía de defensa en juicio y su derecho a obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas (en igual sentido, cfr. Sala II, causa 1353/14, “Bini, Fabrizio c/ DGA” sent. del 12/6/14, Sala III, causa 42279/12, “Jefferson Sudamericana c/ DGA”, sent. del 6/6/13, y esta Sala, causa 49566/16 “Visteon SA c/ DGA”, sent. del 1/12/16; entre otras).

A todo evento, se deja constancia que esta Sala mantiene un criterio contrario a la posibilidad de extender los efectos de esta doctrina a la acción que tiene el Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera (cfr. causas 56632/15 "Iveco Argentina SA c/ DGA", cit., y 77041/16 "Paraná SA de Seguros c/ DGA", sent. del 16/3/17, y sus citas; entre otras).

4º) Que, a continuación, debe examinarse el planteo de **nulidad de la resolución DE PRLA 5133/14 y consiguiente prescripción de la acción infraccional del Fisco** (puntos a y b de la síntesis de agravios).

En sustancia, lo que la actora esgrime es que la resolución condenatoria padece una afectación grave en su "causa" y "motivación"; determinante de su nulidad absoluta (arg. arts. 7º, incs. b y c, y 14, inc. b, de la ley 19.549, supletoriamente aplicable según el artículo 1017 del Código Aduanero).

Según lo ha expresado este Tribunal, un acto sancionatorio carece de causa y debe ser anulado cuando no se sustenta en los hechos y antecedentes comprobados en el expediente administrativo. Esa consecuencia también se impone cuando, analizando la razón que justificó la emisión del acto, es decir los antecedentes de hecho y de derecho invocados, no se corresponden con la realidad objetiva (cfr. esta Sala, causa 994/2012, "Gabriel Rubinstein y Asoc SH c/ DNCI-Disp 163/11 [expte S01:50682/11]", sent. del 7/5/13 y sus citas).

La motivación, por su parte, está configurada por la exteriorización de la causa, a fin de permitir su examen objetivo y explícito por vía de su inclusión en la fundamentación del acto administrativo (Fallos: 331:735; 332:2741; 344:3573; entre otros).

En el caso, como adecuadamente lo señaló el Tribunal Fiscal de la Nación, la resolución aduanera no sustituyó los motivos que habían dado origen a la apertura del sumario, ni tuvo los defectos de validez que la parte actora le atribuye.

En efecto, si bien el acta de denuncia y el primer informe producido en la actuación habían hecho alusión al incumplimiento de las obligaciones asumidas al otorgamiento de las destinaciones de importación temporal con motivo de la transferencia a título oneroso de la mercadería, sin mediar comunicación alguna al servicio aduanero (v. fs. 1 y 22, act. adm.), ya el auto de instrucción del sumario del 10/8/09 indicó, sin duda alguna, que la infracción al artículo 970 del Código Aduanero se configuraría porque Johnson Controls Automotive Systems SRL "*no habría regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería importada en forma temporal al territorio aduanero*" (fs. 57). A su vez, en la corrida de vista del 31/3/14, se imputó la infracción tipificada en el citado artículo conforme lo estipulado en la instrucción del sumario y, en particular, se solicitó a la firma

actora que acompañase: "*copia de la DIT involucrada, de los permisos de embarque, mediante los cuales se efectúa la descarga del DIT precedentemente citado, como así también, original o copia certificada por escribano público del Certificado de Tipificación Definitivo, todo ello a los efectos de poder analizar si la mercadería introducida temporalmente fue cancelada en tiempo y forma*" (fs. 83, act. adm.).

Es decir que, si la actora luego basó su descargo en el hecho de que la transferencia de la mercadería no estaba prohibida por ley (v. fs. 97/99, act. adm.), ello fue por inadvertencia de los términos de la instrucción del sumario y consiguiente vista de lo actuado, antes que por un vicio en el procedimiento que la hubiese colocado, efectivamente, en una situación de indefensión.

En definitiva, el informe del funcionario que había suscripto el acta de denuncia no constituyó más que un acto preparatorio de la voluntad administrativa, carente de efecto decisorio y aptitud para obligar por sí mismo al órgano con competencia para resolver. Y, en lo que ahora importa, la resolución condenatoria DE PRLA 5133/14 aparece expresamente emitida sobre la base del auto de instrucción del sumario de fs. 57 y la corrida de vista de fs. 83/84 de las actuaciones administrativas, donde la circunstancia de hecho sobre la que se fundaba la configuración de la infracción fue consignada con precisión y detalle, así como su encuadramiento normativo; lo que es razonable aceptar como un supuesto de motivación *aliunde* (doctr. esta Sala, causa 28849/13 "Coin Viajes y Cambio SA y otrosc/ BCRA – resol 289/13 (expte 100734/09 sum fin)", sent. del 3/2/15 y sus citas; entre otras).

En esos términos, y sin perjuicio de lo que corresponda agregar al momento de examinar la configuración de la falta, no se verifica el alegado vicio en los elementos esenciales de la resolución DE PRLA 5133/14 en tanto acto administrativo, ni es posible afirmar que hubiese tenido lugar la invocada afectación en el ejercicio del derecho de defensa de la parte actora durante el trámite del sumario.

5º) Que si bien lo resuelto torna superfluo examinar el planteo de prescripción de la acción infraccional del Fisco sintetizado en el punto b del considerando 3º –en tanto se hallaba supeditado a la previa declaración de invalidez de la resolución condenatoria aduanera–, a todo evento se aclara que, al rechazarlo, el Tribunal Fiscal de la Nación no se apartó de la interpretación que mantiene esta Sala con respecto al momento en que opera la causal interruptiva del inciso d, del artículo 937 del Código Aduanero (cfr. causa 14530/22 "Dow Agrosciences Argentina SRL (TF 52306338-A) c/ DGA", sent. del 27/9/22, y sus citas).

6º) Que, en este punto, corresponde determinar **si se configuró, o no, la infracción prevista y penada por el artículo 970 del Código Aduanero** con

relación a la mercadería importada temporariamente mediante los DIT 03 001 IT14 5638H (ítem 1), 03 001 IT14 5644E (ítem 1), 03 001 IT14 5892J (ítem 1), 03 001 IT14 5980H (ítem 1), 03 001 IT14 5981X (ítem 1), 03 001 IT14 6034V (ítems 1 y 2), 03 001 IT14 6148E (ítem 1), 03 001 IT14 6151V (ítem 1) y 03 001 IT14 6191C (ítems 1 y 2).

Esta cuestión, claramente, requiere de la valoración de circunstancias de hecho y prueba que, como principio, se encuentran marginadas del examen que corresponde realizar en esta Alzada, atento a la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (art. 1180, ap. b, CA); y tampoco surge de las actuaciones que hubiera mediado un error de magnitud suficiente para apartarse de la decisión tomada por el Tribunal Fiscal de la Nación en ejercicio de sus facultades propias para apreciar los antecedentes de la causa (doctr. de esta Sala en las causas 2708/12 "Maritime Shipping Agency SRL", sent. del 26/6/12, y 7625/19 "Abbot Laboratories Argentina SA", sent. del 29/8/19, entre otras).

Debe contemplarse que, en los supuestos de importación temporaria con fines de transformación, como tuvo lugar en el caso, la documentación necesaria para acreditar de modo fehaciente la reexportación de los insumos son los correspondientes permisos de embarque y CTC —o copias de aquellos instrumentos, frente a la imposibilidad de acompañarlos—, a fin de poder constatar la relación insumo-producto y, con ello, la efectiva regularización de la mercadería introducida mediante los DIT en cuestión (cfr. esta Sala, causa 35392/10, "Orandi Y Massera SA", sent. del 15/03/11, y sus citas).

Además, al tratarse de un régimen de excepción, la prueba del cumplimiento de la obligación impuesta en razón de su otorgamiento cae en cabeza del beneficiario, o bien, del asegurador que puede subrogarse en sus defensas; quienes han de probarlo por medio de la documentación antes mencionada (doctr. esta Sala, causas 13079/10 "La Mercantil Andina Cía Argentina de Seguros SA", sent. del 8/7/10, 41282/17 "Chubb Argentina de Seguros SA", sent. del 12/2/15, entre otras).

En particular, la recurrente no atacó directamente uno de los argumentos dirimentes de la decisión apelada, que consiste en que el importador mantiene su responsabilidad por la prueba del cumplimiento de la obligación de reexportar, incluso en la hipótesis de que ésta la efectúe un tercero por cuenta y orden suya, conforme lo previsto por los artículos 11 y 12 del decreto 1439/96.

En ese entendimiento, y toda vez que en el caso no se proporcionaron los originales ni copias de los permisos de embarque mencionados en las declaraciones juradas de descarga, a fin de verificar sus constancias de cumplido e imputación

específica a las destinaciones de importación involucradas, no se advierten motivos que justifiquen revertir la decisión de fondo.

7º) Que, resta analizar el agravio vinculado con las **tasas de interés aplicables** sobre el cargo tributario confirmado.

Sobre esta cuestión, el Tribunal remite a cuanto tiene dicho, entre otras, en la causa 22939/23 "Blanquez Brizuela, Gabriela Alfonsina (TF 37180-A) c/ DGA", sentencia del 27/6/23 (consid. 5º).

En el caso, la actora no efectuó cálculos numéricos para demostrar que las sucesivas tasas de interés fijadas por la autoridad competente, aplicadas sobre el capital determinado con arreglo a lo previsto en el artículo 20 de la ley 23.905, generasen un resultado excesivo o desproporcionado con relación al monto de la deuda tributaria. Tampoco formuló la necesaria comparación entre ese resultado y el que hubiera surgido de la alternativa que propone; ni se hizo cargo de la facultad prevista por el ordenamiento aduanero para eludir el devengamiento de intereses mientras se cuestionaba la deuda (arg. art. 796, CA).

En esas condiciones no es posible acceder a lo solicitado, ya que importaría ejercer la más delicada de las funciones judiciales, y sustituir el régimen legal vigente por otro que el recurrente estima más conveniente, sin que se encuentren fehacientemente acreditados los extremos que justificarían una declaración de tal gravedad (doctr. Fallos: 297:108; 302:355; 324:920; entre otros).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de la parte actora y confirmar la resolución de fs.72/79 en cuanto fue materia de agravios; con costas (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

El juez de cámara Marcelo Daniel Duffy no suscribe por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** a fin de que se expida sobre la liquidación y pago de la tasa de justicia efectuado por la parte actora, toda vez que se configura el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada CSJN 20/92.

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 28/09/2023
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38047286#385731502#20230928104526102