Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-19396011-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Febrero de 2023

Referencia: TFN Nº 40.111-A Aseguradora de Créditos y Garantías SA

Reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”,** Expte. **N° 40.111-A.**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 13/19 y vta., se presenta, por apoderado, la firma denominada "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A." e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 9257, de fecha 24/11/17, dictada por la Jefe (Int.) de la División Secretaría N° 4 y la Responsable (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-6714-2008/1.

Que por la mencionada Resolución se le exigen, a la recurrente, tributos por la suma de U$S 10.178,16.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más la suma de $ 20.521,38.- en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses.

Que la suma reclamada a la firma aseguradora y que fuera menciona ut-supra se le exige en su condición de garante de la firma importadora “DANCAN S.A”, a la que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. en virtud del presunto incumplimiento al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria llevada a cabo a través de la destinación nro. 06 001 IT14 003546 G.

II.- Que la recurrente se agravia de que la tramitación sumarial presenta falencias procedimentales de gravedad. Estima que el transcurso de más de once años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del fallo administrativo condenatorio resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos conforme el precedente “LOSICER” (Fallos: 335:1126).

Manifiesta que el sumario se instruyó para suspender la prescripción en curso. Agrega que la liquidación de lo presuntamente adeudado fue realizada en el año 2017 cuando el plazo ya se encontraba cumplido y había operado la prescripción. Destaca que la instrucción de sumario debe cumplir con el art. 1094 del Código Aduanero y si así

no lo hace, como sucede en el caso, no cumple con los requisitos necesarios para producir la interrupción y suspensión de la prescripción de las acciones del Fisco. Invoca lo resuelto por la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal Sala V, en “Alba Compañía de Seguros c/DGA s/ recurso directo” (Expte. N° 61.569/2016, del 30/03/17) donde se señala que la liquidación e información solicitada en el auto de apertura de sumario conformaba la imputación razón por la cual debía ser incluida en el mismo (conf. Art. 1094 incs. b) y d) del C.A.).

Considera que ha operado la prescripción del impuesto a las ganancias y al valor agregado en los términos del art. 56 y siguientes de la ley 11.683.

Manifiesta que no corresponde la exigencia de las percepciones cuando se reclaman fuera del período anual en el que se produjo el hecho imponible.

Se agravia de que la tasa de interés contemplada en el art. 794 del C.A. es la misma sobre un capital en pesos que en dólares estadounidenses. Cita jurisprudencia de la Excma. Cámara en la que se resolvió fijar una tasa de interés menor.

Manifiesta que es necesario contar con el instrumento de la póliza afectada a la operación en trato.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 26/30 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Realiza una negativa genérica de los hechos y el derecho invocado por la recurrente.

Considera que no debe desconocerse que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador.

Manifiesta que el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como condición del beneficio del régimen de importación temporaria por lo que se ha configurado, en consecuencia, el siniestro que autoriza al servicio aduanero a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora.

Señala que de la lectura del art. 1094 del C.A. no surge que, necesariamente deban integrarse en un único acto administrativo las distintas cuestiones aludidas por la norma (verificación de la mercadería, citación de testigos, liquidación de tributos y multa). Entiende que el límite temporal impuesto por el término prescriptivo no es óbice para dictar una medida procesal en fecha cercana a su vencimiento. Dice que la ley no sanciona, y menos aún nulifica el dictado de un auto de apertura de sumario dictado al límite del cumplimiento del plazo prescriptivo.

Sostiene que no existe obstáculo legal para que su mandante exija la percepción de IVA y ganancias respecto de las operaciones objeto del proceso. Entiende que las percepciones resultan abarcadas por el término del contrato de seguro de caución otorgado por la propia contraria quien se ha obligado al pago de los tributos adeudados y, obviamente, de sus accesorios, esto es, las percepciones que nos ocupan.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la nulidad del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos.

Que considero aplicables *mutatis mutandis* los argumentos que se esgrimieron en la causa **"HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA c/ DGA", de esta Sala "F", expediente N° 27.895-A**, sentencia del 2/5/13, que entre otras, declaró la nulidad del acto de apertura de sumario por no reunir los requisitos del art. 1094 del Código Aduanero.

Que en la especie se le reclama a la firma aseguradora el pago de tributos por la suma de U$S 10.178,16.- en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más la suma de $ 20.521,38.- en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias, todo ello más intereses, en su condición de garante de la firma importadora "DANCAN S.A", a la que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. en virtud del presunto incumplimiento al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria llevada a cabo a través de la destinación nro. 06 001 IT14 003546 G.

Que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo tercero del Título II de la Sección XIV (arts. 1080 a 1117 del C.A.).

Que el art. 1094 del CA establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones, 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." (el destacado me pertenece).

Que a los fines de interpretar la citada norma se ha señalado que "...el art. 1094 utiliza el vocablo imperativo "dispondrá" y no una expresión facultativa como "podrá disponer", no dejando así lugar a interpretación alguna que le otorgue carácter opcional al acto de disponer la liquidación tributaria correspondiente" (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA , expte. 21830/2012, sentencia del 11/06/2013). Cabe destacar que en este sentido se ha pronunciado la Cámara respecto de la exigencia del inc. b del art. 1094 —con razonamientos igualmente aplicables al caso del inc. d- (Sala I, "Unisel S.A. c/ AFIP – DGA – Resol. 9315/99 s/ ANA", expte. 20.634/00, sentencia del 23/02/2010).

Que los requisitos mínimos e indispensables que se desprenden del art. 1094 del C.A., y que resultan ser obligatorios para aperturar un sumario infraccional son a saber: 1) OM 2090 debidamente intervenido; 2) Carpeta original de la destinación denunciada; 3) Informe circunstanciado de los hechos objeto de la denuncia, consignando expresamente motivo, destinación, cantidades de mercadería en infracción, ítem, subítem, vencimiento del plazo de permanencia, prórrogas y demás datos relevantes; 4) datos del imputado y de la/s aseguradora/s involucrada/s en la operación, debiendo dar intervención, de estimarlo corresponder, a la Sección Control de la Recaudación y Garantías; 5) informe de la División Verificación indicando valor en aduana y gravámenes de la mercadería a la fecha de infracción, y si la misma resulta de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha; 6) determinación del monto de los tributos adeudados (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones.".

Que de fojas cinco de los antecedentes administrativos surge que con fecha 20/12/12, es decir, once días antes del cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 31/12/12 (Nótese que, como ya se dijo, el hecho imponible

ocurrió en el año 2007) el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dispuso la instrucción del sumario pero sin que con anterioridad o inmediatamente con posterioridad, se haya procedido a indicar el valor en aduana y gravámenes de la mercadería a la fecha de infracción, y si la misma resultaba de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha como así tampoco se había determinado el monto de los tributos adeudados (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones.

Que "...la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a, del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente corrida de vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 años después de realizado el hecho gravado—; y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero" (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA , expte. 21830/2012 , sentencia del 11/06/2013).

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos surge que que la valoración y clasificación de la mercadería fue realizada el 4/04/13 (v. fs. 7 de las act. adm.), mientras que la liquidación de tributos se practicó en fecha 05/06/13 (v. fs. 8 de las act. adm.), es decir, luego de transcurrido el plazo quinquenal para el impulso de la acción del fisco para percibir tributos que venció el 31/12/12 siendo que la clasificación, valoración y la liquidación de tributos suplementaria aduanera no exigen una dificultad mayor para un funcionario aduanero competente en la materia. Adviértase que en el año 2016 hubo una nueva liquidación tributaria que rectifica la primera del año 2013 y que es en definitiva por la cual se corre vista a la firma aseguradora (v. fs. 9 de las act. Adm.). De lo dicho se desprende que resulta de plena aplicación al presente caso lo resuelto por la Sala V de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en "Alba Compañía Argentina de Seguros c/ DGA s/ recurso directo" (Expte. 61569/2016, del 30/03/17) que no aceptó que el servicio aduanero integre el auto de apertura de sumario -con la liquidación tributaria- una vez producido el vencimiento del plazo de prescripción considerando extinguida la acción del Fisco percibir los tributos.

Que, por lo tanto, se evidencia que en la especie el auto de apertura del sumario ha sido dictado al solo efecto de suspender el curso del término de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos. Por todo ello, cabe concluir que el auto de fecha 20/12/12 (v. fs. 5 de los ant. adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario pero que no puede pretender ostentar los efectos suspensivos, toda vez que el servicio aduanero debió realizar, con anterioridad o concomitantemente a dicho acto, la valoración y clasificación de la mercadería como así también la liquidación de los tributos correspondientes.

Que se ha señalado que "...para que el auto de apertura del sumario tenga virtualidad para suspender y/o interrumpir el cómputo de la prescripción en los términos de los artículos 805, inciso a, 937, inciso a, y concordantes del CA, debe tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente (confr. Sala IV de la Cam. Fed. en lo Cont. Adm. Fed., causas 36250/12 "Boston Compañía Argentina de Seguros SA (TF 29422-A) c/ DGA" y 47750/12 "Agencia Marítima Tagsa SA (TF 27435-A) c/ DGA", ambas del 11/6/13, 77450/16 "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17, entre otras).

Que, en consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley

(art. 1094 del C.A.) y al estar viciada por tanto la causa, los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordante con la profusa jurisprudencia que ha sentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales -ora infraccionales- (CSJN - "Fallos", 96:23; 99:284; 183:68; 295:591,entre muchos otros) .

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar el *sub-lite* frente a las disposiciones específicas del Código Aduanero sobre prescripción.

Que respecto de los tributos el plazo de prescripción es el de 5 años conforme el art. 803 del C.A. que comenzó a correr el 1° de enero de 2008 (el hecho imponible tuvo lugar en el año 2007 al vencerse el plazo de la importación temporaria) en los términos del art. 804 del CA y de no mediar causales suspensivas e interruptivas, operaba el 31 de diciembre de 2012. Y no obstante de entenderse que el referido acto de apertura del sumario debe evaluarse de modo integrado con el auto de corrida de vista, es decir que a ese momento el servicio aduanero pudo cumplir con las formalidades que requiere el art. 1094 a los efectos de subsanar las irregularidades de las que adolecía la apertura del sumario y proseguir con la investigación sumarial, ello, sin embargo, no ocurrió. Así las cosas, al ser nulo el auto de apertura del sumario del 20/12/12 (v. fs. 5 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA.

Que, por ello, **voto por:**

Declarar nulo el auto de apertura de sumario y, consecuentemente, la prescripción de la acción de la DGA para percibir tributos respecto de la firma “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.”, con costas.

El Dr. Christian González Palazzo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, se **RESUELVE**:

Declarar nulo el auto de apertura de sumario y, consecuentemente, la prescripción de la acción de la DGA para percibir tributos respecto de la firma “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.”, con costas.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Jorge Luis Peluffo (20-08426456-4). Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 10:44:11 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 14:43:18 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.22 14:43:19 -03:00