Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-40710534-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Abril de 2023

Referencia: TFN Nº 38.468-A Prudencia Compañía Argentina de Seguros 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: **“PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”,** Expte. **N° 38.468-A,**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que, a fs. 10/18 y vta., se presenta, por apoderado, la firma "PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A." e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 1730, de fecha 16/03/17, dictada por la Responsable del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros por la que se le exige el pago de tributos, por su condición de garante de la firma importadora “APF LAMINA S.A.”, a la que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. Plantea la nulidad del auto de apertura del sumario y de todos los actos procesales consecuentes. En ese sentido, sostiene que se trató de un mero trámite indicativo, en el que siquiera se determinaron los hechos constitutivos de la infracción como exige el art. 1094 del Código Aduanero, ya que se limitó a establecer la existencia de una infracción al art. 970 del Código Aduanero. Considera que se trata de una nulidad esencial de las previstas en los arts. 7°, 14 y 17 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Solicita la prescripción de la acción del Fisco para exigir los tributos aduaneros y demás impuestos aplicables al caso. Señala que el hecho gravado acaeció el 20/10/07 por lo cual el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/08, de acuerdo al art. 804 del C.A., y operó en fecha 31/12/12 sin que ocurriera en el caso ninguna causal de suspensión ni de interrupción al respecto. Agrega que, al momento en que las partes conocen la liquidación de los tributos, al ser notificados de la resolución aquí recurrida 30/09/17 los mismos ya estaban prescriptos. Se agravia de la inclusión en el caso del Derecho Adicional. Considera improcedente la liquidación en dólares estadounidenses de los tributos aduaneros. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 28/34 y vta., la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Relata los hechos acontecidos en sede aduanera para luego realizar una negativa genérica de los hechos y el derecho invocado por la recurrente. Menciona que en el caso no quedó acreditada la reexportación en el expediente administrativo y, por dicha razón, se tiene por producida la infracción y por ocurrido el hecho imponible. Considera que no procede la nulidad planteada. Explica que el nudo del conflicto radicaría en la notificación de la

resolución de apertura de sumario y que la recurrente desconoce el plenario dictado por la Excma. Cámara in re "Hughes Tool S.A.". En el mismo sentido, invoca el fallo de la Corte Suprema in re "Wonderland SRL c/ Aduana de Rosario" sentencia de fecha 12/05/09. Sostiene que no ha operado la prescripción de la acción de su mandante para percibir los tributos. Afirma que desde la instrucción de sumarial hasta el dictado del pronunciamiento respectivo que habilitare la vía ejecutiva la prescripción de la acción tributaria se suspende. Entiende que corresponde extender la aplicación del derecho adicional del 30% no sólo a los supuestos de importaciones a consumo "autorizadas" sino también al supuesto "irregular" previsto en el art. 274 del Código Aduanero. Señala que corresponde rechazar los planteos efectuados por la recurrente respecto del tipo de cambio y la inaplicabilidad del art. 20 de la ley 23905 toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas los montos fueron establecidos en dólares estadounidenses y así fueron notificados a la actora. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-8975-2007 se inician, a fs. 1/79, con la documentación presentada por la firma importadora "APF LAMINACIÓN PLÁSTICA S.A." a efectos de cancelar la destinación de importación temporaria 06 001 IT14 007538 L cuyo vencimiento habría operado el 20/10/07 (v. sobre contenedor del DIT a fs. 81). A fs. 80, el servicio aduanero formula denuncia contra la firma mencionada por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. A fs. 83 y 85, se afora la mercadería. A fs. 87/89, se liquidan los tributos. A fs. 93, con fecha 14/09/12, el servicio aduanero dispone la apertura de sumario. A fs. 94, se afora nuevamente la mercadería, pero esta vez teniendo en cuenta como momento imponible el vencimiento de la DIT (20/10/07). A fs. 100, se rectifica la liquidación. A fs. 102/103, se dicta la Resolución 1730/17, apelada en autos.

V.- Que corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso. Es necesario aclarar que la recurrente no pretende discutir el fondo de la cuestión ni niega su carácter de aseguradora de la firma importadora, sino que se agravia de la nulidad del auto de apertura de sumario, de la prescripción de la acción del fisco para exigir los tributos aduaneros y demás impuestos aplicables al caso, de la improcedencia del reclamo por derecho adicional y de la liquidación en dólares estadounidenses de los tributos aduaneros.

VI.- Que incumbe, en primer lugar, entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la supuesta invalidez del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

Que corresponde aclarar que la declaración de nulidad en sede administrativa y judicial resulta ser siempre una decisión *in extremis*, es decir, que si existe la posibilidad de "salvar" el acto procesal viciado se deberá preferir la conservación de este, siempre y cuando se trate de un vicio subsanable.

Que la resolución por la que se dispone la apertura del sumario es un acto administrativo de suma importancia por medio del cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto necesariamente previo a la resolución que dispone correr vista de lo actuado a los presuntos responsables a efectos de que presenten sus defensas

Que el art. 1094 del Código Aduanero establece 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 de los antecedentes administrativos SIGEA N° 12197-8975-2007 surge que el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario en fecha 14/09/12, es decir, antes de que opere el cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 01/01/13 (atento a que la presunta comisión de la infracción aduanera acaeció en el año 2007). La mentada instrucción de sumario da cumplimiento con los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. pues al momento de su apertura el servicio aduanero había determinado los hechos que se reputaban constitutivos de la infracción (Nótese que en el acta nro. 145 que luce a fs. 82 el servicio aduanero dejó constancia que la denuncia se formulaba por la totalidad del ítem 1.2 toda vez que el CTC 1843 no tipificaría el insumo importado), contaba con la carpeta original de la DIT N° 06 001 IT14 007538 L (v. fs. 81 de las act. adm.) que constituye la causa y antecedente de la obligación, como así también, a ese momento, ya había practicado la liquidación tributaria (v. fs. 87/89 de las act. adm.) con posterioridad a la clasificación y valoración de la mercadería (v. fs. 85 de las act. adm.).

Que si bien el servicio aduanero efectuó una nueva clasificación y valoración de la mercadería por un error al tomar la fecha del momento imponible (ver fs. 93 y 94 de las act. adm.) y, en consecuencia, tuvo que practicar una reliquidación tributaria (ver fs. 100 de las act. adm.) con posterioridad a la instrucción de sumario ello no obsta a que igualmente ese acto sea válido puesto que la segunda liquidación rectifica, más no sustituye, la primera realizada en los plazos establecidos por el Código Aduanero. De ahí que, en la especie, el auto de apertura del sumario no ha sido dictado al solo efecto de suspender el transcurso del plazo de prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

Que, sobre la base de las consideraciones anteriores, corresponde destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el art. 803 del C.A., que comenzó a correr el 01/01/08, en los términos del art. 804 inc. b), del C.A., (atento a que el hecho gravado, es decir, el vencimiento del plazo de permanencia de la destinación de importación temporaria tuvo lugar en fecha 20 de octubre de 2007), debiendo haber operado el 1/01/2013, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Que, en fecha 14/09/12, el servicio aduanero dispuso instruir el sumario habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 01/01/08, la cantidad de tiempo exacta de 4 (cuatro) años; 9 (nueve) meses y 14 (catorce) días. De acuerdo con el art. 805, inc. a), del C.A., el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió desde la apertura de sumario, es decir, desde el 14/09/12 "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión" (art. 805 inc. a).

Ahora bien, cuando el inc. a) del art. 805 del Código Aduanero expresa "...decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo" se refiere a la fecha de notificación de la Resolución aduanera. Ello es así, por cuanto con el simple dictado de la Resolución aduanera, el servicio aduanero no posee aún el ejercicio de la acción para percibir los tributos, es decir, no tiene abierta la vía ejecutiva, sino que, además, necesita notificar esa Resolución y esperar a que la misma quede firme para habilitar la acción. De allí que el art. 805, inc. a) del C.A., debe interpretarse en el sentido de que la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario hasta que quede firme la Resolución aduanera, notificada, que pone fin al procedimiento.

Que, en definitiva, el procedimiento infraccional, en sede aduanera, se ha desarrollado dentro del marco

normativo y de acuerdo con los plazos allí establecidos. Por lo expuesto, entiendo que corresponde rechazar el agravio respecto de la invalidez del auto de apertura de sumario y la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, sin costas por su tratamiento conjunto con el fondo.

VII.- Que la firma aseguradora señala que no se cumplieron en sede aduanera las etapas procesales que dispone la ley 22.415 cuando regula el procedimiento para las infracciones. En ese sentido, afirma que el servicio aduanero dictó la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17 por la que se ordena el archivo de las actuaciones de acuerdo con la instrucción general AFIP nro. 11/16 sin correr vista para la defensa, abrir la causa a prueba ni poner las actuaciones para alegar sobre el mérito de la prueba (ver a fs. 11 el recurso de apelación interpuesto en autos)

Que la Resolución (DE PRLA) nro. 1730 -que en autos se cuestiona- ha sido dictada como consecuencia de la denuncia nro. 145/08 formulada por la Aduana de Buenos Aires en el marco del procedimiento infraccional iniciado mediante expediente SIGEA nro. 12197-8975-2007 por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., por el supuesto incumplimiento de la importación temporaria documentada mediante la DIT N° 06 001 IT14 007538L.

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. Precisamente, los hechos aquí descriptos son encuadrables en una presunta infracción al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria que debe tramitar por un procedimiento para las infracciones reglado por los arts. 1080 a 1117 del C.A.

Que, dentro de ese marco normativo, el art. 1101 del Código Aduanero, ordena 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...”. Es recién al momento de correrse vista de las actuaciones administrativas que, en el procedimiento para las infracciones, el imputado se notifica de los hechos que se le imputan y, la liquidación de los tributos y la multa que pudieran corresponder.

Que según consta de las actuaciones administrativas, el servicio aduanero ha omitido correr vista de lo todo actuado a las firmas importadora y aseguradora-garante de la obligación tributaria emergente del DIT en cuestión-, limitándose a dictar la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17, por la que dispone en su artículo primero “Archivar sin más trámite el presente sumario en los términos del punto 1.4 de la Instrucción General N° 11/2016.” y, en su artículo dos “Formular cargo a la imputada “APF LAMINACIÓN PLASTICA S.A.” (CUIT 30-57389493-2) y a la garante “PRUDENCIA CIA. ARGENTINA DE SEGUROS S.A. (Póliza N°163037) por la obligación tributaria la cual asciende a la suma de DOLARES ESTADOUNIDENSES UN MIL CUATROCIENTOS ONCE CON 57/100 (U$S 1.411,57.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional e IVA aplicándose para su conversión el tipo de cambio vendedor informado por el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones el día hábil anterior a la fecha del efectivo pago y de PESOS DOS MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE CON 88/100 ($ 2.919,88.-) en concepto de IVA adicional e impuesto a las ganancias e intimar a su pago, rigiendo en lo demás lo establecido por el art. 794 del C.A.”.

Que la firma aseguradora recién tomó conocimiento del sumario iniciado en su contra al notificarse del dictado de la resolución aduanera apelada en autos. Adviértase que a fs. 107 de las actuaciones administrativas obra la notificación SICNEA con fecha 02/10/17, por la que la aquí recurrente se anoticia del dictado de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730 pese a que nunca fue parte del procedimiento infraccional.

Que más allá de que en la presente causa está discutida la presunta comisión de una infracción aduanera por parte de la firma importadora, también se debería haber citado a la firma aseguradora en el procedimiento infraccional de conformidad con lo dispuesto por el art. 1101 del C.A, en su carácter de garante de los tributos que pudieran corresponder como consecuencia del incumplimiento al régimen de destinación suspensiva. Nótese que la firma importadora no es la única que puede probar que se ha reexportado la totalidad de la mercadería, pues la aseguradora puede subrogarse en las defensas de la importadora, por lo que aquella también puede acreditar tal extremo mediante la identificación de los permisos de embarque por medio de los cuales se habría descargado la importación temporaria.

Que, en definitiva, convalidar el accionar fiscal en la presente causa vulneraría derechos tan preciados como el de defensa en juicio y el debido proceso adjetivo, pues se ha omitido correr vista a la firma importadora y aseguradora dando la oportunidad de defenderse en relación con los tributos reclamados en el marco de un procedimiento infraccional con todas las garantías del derecho penal. Dicha conducta constituye una violación de las formas procesales estatuidas inexcusablemente por la ley (art. 1101 del C.A.) y origina el incumplimiento de los objetivos perseguidos por ésta, dando lugar a un estado de indefensión del contribuyente.

Que conforme al principio de inviolabilidad de la defensa en juicio, se ha sostenido que la falta de la vista (o de posibilidad de impugnación) en los procedimientos jurisdiccionales que se desarrollan ante los organismos recaudadores determina “la nulidad de las actuaciones, no siendo aplicable el principio de subsanación de la restricción de la defensa en juicio en etapas ulteriores”, sustentado por la Corte Suprema (García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Derecho Tributario, Tomo II, pág. 76, 4ª edición, AbeledoPerrot, Buenos Aires. 2010).

Que está claro que la notificación de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17 dirigida a las firmas importadora y aseguradora no tuvo otra finalidad más que abrir la vía ejecutiva del Fisco para percibir los tributos sin otorgar el derecho de defensa que por ley correspondía. En definitiva, el dictado de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17, en cuanto a la exigencia tributaria se refiere, se ha desarrollado en una flagrante violación del marco normativo procesal y del derecho de la defensa en juicio al no haberse corrido vista de todo lo actuado a las firmas importadora y aseguradora.

Que, en consecuencia, resulta nulo el artículo segundo de la Resolución aquí apelada, que exige el pago de tributos a la firma aseguradora e importadora en tanto no se **ha resguardo el principio fundamental del debido proceso adjetivo de raigambre constitucional** que garantiza el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada que se aúnan en el derecho de defensa.

VIII.- Que cabe aclarar que lo dispuesto por el servicio aduanero en el artículo 1° de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17 en cuanto dispone archivar el sumario por la multa respecto de la firma importadora en los términos de la Instrucción General Nro. 11/16 (DGA), modificatoria de la I.G. 02/2007 (DGA) y su ampliatoria I.G. 02/2008 (DGA)-, no causa ningún perjuicio a la firma recurrente pues la compañía aseguradora que había garantizado la operación en trato no resulta pasible de ningún tipo de reproche infraccional en virtud de los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena (sólo de la exigencia tributaria), en tanto sólo a la firma importadora “APF LAMINACIÓN PLÁSTICA S.A.”, a partir del análisis y mérito de su conducta, se le puede imponer tanto la sanción penal (multa) como la formulación de un cargo aduanero por los tributos presuntamente adeudados al Estado Nacional (vide los votos del suscripto al sentenciar las causas de esta Sala “F” in re “DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A.” -EXPTE. 2020-373800/76- del 17/11/2021 y “ASEGURADORAS DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación” Expte. Nro. 39.633-A).

Por lo expuesto **VOTO** por:

1) Declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17, apelada en autos. Costas a la DGA.

2) Ordenar a la DGA que proceda a notificar la corrida de vista dispuesta en el artículo 1101 del Código Aduanero, prosiga con la tramitación del sumario infraccional solamente en relación al cargo tributario y emita resolución velando por el cumplimiento de la garantía convencional de obtener un pronunciamiento en un plazo razonable.

El Dr. Gonzalez Palazzo dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1) Declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución (DE PRLA) nro. 1730/17, apelada en autos. Costas a la DGA.

2) Ordenar a la DGA que proceda a notificar la corrida de vista dispuesta en el artículo 1101 del Código Aduanero, prosiga con la tramitación del sumario infraccional solamente en relación al cargo tributario y emita resolución velando por el cumplimiento de la garantía convencional de obtener un pronunciamiento en un plazo razonable.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Jorge Argentino Patricios (20-08253389-4). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 16:43:45 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 18:27:18 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.13 18:27:19 -03:00