Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-85155278-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Septiembre de 2021

Referencia: EX-2019-62566302-APN-SGASAD#TFN TPC COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"TPC COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", expediente Nº **EX-2019-62566302-APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso de autos se discute la comisión de una infracción al régimen de admisión temporaria de mercadería. Mediante el IF-2019-62566142-APN-SGASAD#TFN la firma referida, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 9641 dictada el 05/12/2017 por el Jefe del Depto. Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 12197-3946-2011 mediante la cual se la condena subsidiariamente con la importadora al pago de tributos por la suma de u$s 2984,70.- más $8212,22.- en concepto de IVA Adicional e impuesto a las Ganancias en relación al DIT N° 06 001IT14 008525 X. Opone la excepción de prescripción al considerar que el auto de instrucción de sumario del 7/12/2012 es ineficaz y no tiene efecto suspensivo y/o interruptivo, por no haberse notificado en tiempo y forma. Explica que la primera notificación fue de la corrida de vista, que contestó el 15/02/2017, cuando el presunto hecho ocurrido acaeció el 29/11/2007. Entiende que conforme el art. 803 del C.A. el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2008 y la Aduana habría tenido tiempo de percibir los tributos hasta el 31/12/2012. Cita jurisprudencia. Se agravia del tiempo que llevó el proceso hasta el dictado de la resolución, 17 años, sostiene, injustificados y a ello sumado a que la resolución recurrida fue notificada dos años posteriores a su dictado (fecha de Resolución 05/02/2012 y se notificó el 18/06/2019). Advierte que el DIT fue parcialmente cancelado por la importadora conforme los permisos de embarque y el CTC que obran en los actuados aduaneros. Remarca que el límite de la responsabilidad está dado por el monto garantizado, esto es: "los tributos que gravan la importación para consumo" y no los tributos que retiene y percibe la Aduana. Manifiesta la improcedencia del reclamo tributario en dólares y de la tasa de interés aplicable. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que en IF-2020-07741052-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y luego de hacer una negativa genérica se explaya sobre los actuados aduaneros. Manifiesta que el plazo quinquenal comenzó a correr a partir del 1/01/2008, por lo que la acción habría prescripto el 31/12/2012, sin embargo, el 07/12/2012 se instruyó sumario suspendiendo el término del instituto. Arguye que posteriormente con la notificación de la corrida de vista se interrumpe dicho plazo, el 17/02/2017, y posteriormente se dicta la resolución el 05/12/2017. Expresa con respecto al planteo de nulidad de la instrucción de sumario por no contar con la liquidación de los tributos que, al momento de contestar la vista, la misma ya se encontraba en el sumario, por lo que se denota caso claro de nulidad por la nulidad

misma. Cita jurisprudencia al respecto. Explica que puede faltar algún requisito que menciona el art. 1094 del CA sobre los que tiene que versar la instrucción de sumario, siempre que se mantenga en un plano de razonabilidad y se respete el derecho de defensa. Afirma que el plazo de 10 años transcurridos entre hecho imponible y el dictado de la resolución definitiva no se advierte como irrazonable y entiende que la Convención Americana de Derechos Humanos en su art. 1.2, el Preámbulo y el Informe 10/1991 protege a las personas físicas y no a las personas jurídicas. Añade que la actora se obligó ante el asegurado por una suma que surge de una liquidación tributaria por una operatoria aduanera que no puede desconocer. Afirma que con respecto a la liquidación en dólares resulta aplicable el art. 20 de la Ley 23.905 y con la tasa de interés el art. 794 del C.A., normativa federal que la quejosa no debe apartarse. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV -2021-77838792-APN-SGASAD#TFN se dispone tratar las excepciones planteadas como de previo y especial pronunciamiento, se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia (v IF-2021-80975908-APN-TFN#MEC).

IV.- Que a fs. 1 de la Actuación 12197-3946-2011 se agrega el Acta Denuncia del 2536/2010 formulada contra la recurrente en relación al DIT N° 06 001 IT14 008525 X por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. A fs. 5 se agrega sobre original del DIT con su documentación complementaria, oficializado el 30/11/2006 y con vencimiento el 29/12/2007. A fs. 6 la División Verificación Sección Ramo “B” remite los actuados a fin de que se establezca la clasificación arancelaria, valor de la mercadería en infracción, derechos y demás tributos que gravan la importación para consumo. A fs. 7, 8 y 9 se agregan la liquidación e informes. A fs. 10, el 7/12/2012, se instruye sumario. A fs. 12 obra la determinación de tributos y multa y a fs. 13/14 se agrega print de pantalla de la consulta de una garantía global o unitaria y Sistema Registral de la AFIP. A fs. 15/16vta. se corre vista de todo lo actuado con fecha 27/01/2017 a la firma importadora que se notifica el 10/02/2017 (v. cédula a fs. 21) y la aseguradora TPC Compañía de Seguros SA el 15/02/2017 (v. cédula a fs. 22). A fs. 23/26vta. y fs. 27/59 contestan la vista la importadora y la aseguradora, respectivamente. A fs. 53 se tiene por presentados a los letrados, por acompañada la documentación y se provee la prueba ofrecida. A fs. 56/59 la firma TPC interpone revocatoria por no hacérsele lugar a la prueba ofrecida. Revocatoria que es rechazada a fs. 60/vta. A fs. 64 pasan los autos a alegar y a fs 66/71vta. obra la resolución apelada en autos.

V.- Que corresponde examinar si, como plantea la recurrente, las acciones del fisco para el cobro de tributos e imposición de pena se encontraban prescriptas al tiempo de dictarse la resolución apelada.

Que, en relación a estas cuestiones, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito *brevitatis causae*.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su “validez”.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

VI.- Que, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 07/12/2012 (ver fs. 10 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

Que, con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas –art. 937 inc. a) del CA- y suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA.

Que habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2008** – en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el **29/11/2007-** la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2012** (todo ello cfme. arts. 934 a 937 y 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 05/12/2017 y notificada el 18/06/2019 cfme. lo declarado en el F4 de fs. 73/vta.).

VII.- Que, en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (giro de las actuaciones a fin de agregar la determinación de tributos y multa a fs.12, print de pantalla del Sistema Informático Malvina de consulta de la garantía fs. 13, Sistema Registral de la AFIP fs. 14 y corrida de vista de fs. 16/16vta.) fueron dictados entre diciembre de 2016 y febrero de 2017, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba **ampliamente vencido**.

Que, en virtud de los motivos señalados, considero que corresponde hacer lugar a la prescripción opuesta por la recurrente.

VIII.- Que, a mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expte. adm. de la causa:

ACTO	**FECHA**	**FOJAS**
REGISTRO DIT	30/11/2006	5
VENCIMIENTO DIT	29/11/2007	-
INICIO PRESCRIPCIÓN	01/01/2008	-
ACTA DENUNCIA	20/10/2010	1
APERTURA SUMARIO	07/12/2012	10
CORRIDA DE VISTA	01/02/2017	16/16vta.
NOTIFICACIÓN CORRIDA DE VISTA	15/02/2017	22

CONTESTACION VISTA	03/03/2017	27/52vta.
RESOLUCIÓN APELADA	05/12/2017	66/71vta.
NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	18/06/2019	73/vta.

Que, conforme queda evidenciado en el detalle realizado, transcurrieron más de 9 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y el dictado de la resolución apelada (y más de 10 años hasta la notificación de esta última a la recurrente) sin que se advierta en el expte. adm. la existencia de algún acto previo al dictado de resolución apelada que, conforme la normativa aplicable, tenga efecto interruptivo ni suspensivo de la prescripción en los términos de los arts. 936; 937; 805 y 806 del CA, ni razones que justifiquen la demora del servicio aduanero en el dictado (y notificación) de un pronunciamiento oportuno.

Por todo ello**, voto por:**

Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 06 001IT14 008525 X. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que por economía procesal, me remito al relato de los hechos y demás razonamientos expuestos por el distinguido Vocal Instructor, que lucen en los Considerandos **I.-** a **IV-.**

No adhiero a los criterios -relativos concretamente a la notificación de la apertura del sumario- esbozados en las causas citadas en el Considerando **V.-,** párrafo segundo, por los fundamentos que sintetizo a continuación.

A tal respecto, resulta indiscutible que el auto de apertura del sumario debe ser válido. Ello, para poder tener -razonablemente- el referido efecto interruptivo y/o suspensivo previsto en el Código Aduanero. Para ello, es necesario que reúna todos los elementos -formales y materiales- que determina la normativa vigente.

Es así, que sin entrar a debatir la fecha de la notificación, en este caso concreto es el **art. 1094** del C.A. (invocado por la actora) el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario. Allí el codificador dispone que dicho Acto de apertura "*...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, dicha obligatoriedad sin dudas ha sido ordenada firmemente por el legislador cuando dispuso que el administrador "***determinará***..." y "***dispondrá***", términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados. <u>En el mismo auto de apertura.</u>

Que en el caso concreto de estos autos, como surge del relato pormenorizado por el Vocal Instructor en el voto que antecede, en el auto de apertura del sumario se observa que la Aduana no ha dado cabal cumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo citado. En efecto, de las actuaciones administrativas se desprende que la liquidación de los tributos fue -a todas luces- posterior a dicho auto. Así lo corrobora la contestación del fisco, que ubica temporalmente a la liquidación como agregada en el sumario recién "al momento de contestar la vista" (ver el relato que surge del Considerando II *"in fine"* de la presente).

La importancia del imperativo que contiene el art. 1094 C.A., reside en la necesidad de que el administrado pueda conocer, con carácter **previo** a la presentación de su defensa, los hechos concretamente investigados; el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares. En nuestra opinión, no se cumple el objetivo con el agregado **posterior** al Auto.

Por carecer entonces de dichos requisitos esenciales, el acto de apertura de sumario que nos ocupa en este caso en particular, resulta nulo de nulidad absoluta. Por ende, carece de aptitud para interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas, en los términos del art. 937 inc. a) del C.A. y de suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos, en los términos del art. 805 inc. a) del C.A. De este modo, un "formal" acto de apertura de sumario, si no contiene todos los fundamentos exigidos legalmente, no resulta válido a fin de interrumpir el plazo de prescripción. Se suma a ello que la vista le es conferida a la encartada demasiado tiempo después. Por ello (y aunque más tarde se agregara la liquidación faltante) en la práctica le resultó imposible ejercer adecuadamente su derecho de defensa, dado que el Fisco no pudo luego subsanar las deficiencias que ya tornaban nulo el acto.

Que en este mismo sentido, la doctrina ha establecido que "...la vista conferida en virtud del art. 1101 del C.A. constituye un paso sustancial en el curso del proceso, pues ostenta la capacidad de subsanar las deficiencias del auto de apertura del sumario, siempre que fuere notificado con anterioridad a la prescripción y contenga los requisitos esenciales que se hubieren obviado en aquél. Toda vez que, por un lado, puntualiza el reproche que merece determinados hechos reputados como ilícitos aduaneros y la exigencia tributaria que trae aparejada y, por el otro, permite al presunto responsable – quien dispone de esta única oportunidad procesal para ejercer su defensa- ofrecer pruebas, acusar la nulidad de lo actuado hasta ese momento por defectos de forma y de fondo, impugnar la liquidación de tributos y de sus actos preparatorios (valoración, clasificación, entre otros), y hasta puede lograr la extinción de la acción penal mediante el pago mínimo de la multa o, eventualmente, la entrega o abandono a favor del estado de la mercadería, cuando el tipo de infracción contemple el comiso. ...". (Sumcheski, Ana L., "La apertura del sumario y la prescripción en las Infracciones Aduaneras", publicado el día 15/12/2017 en "Guía Práctica de Comercio Exterior y Anticipos del Nomenclador Arancelario Aduanero"). Del mismo modo, la Sala C de la CNACAF sentenció que "*la administración debió practicar dicha liquidación con anterioridad a que venciera el plazo quinquenal de prescripción, ya que este tipo de actos suspensivos deben verificarse necesariamente antes de su vencimiento, toda vez que mal puede suspenderse o interrumpirse un plazo ya cumplido..."* (CNACAF, Sala V, 04/04/17, "General Trading S.A. Arg. C/ DGA", Causa 23.412/16, voto de la mayoría). Asimismo, la Sala "E" de este Tribunal, en la causa "*Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A.",* Expte. N° 27.525-A, expresó: "*el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 Ant. Adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A.... 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.)..." "Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 C.A.) puesto que al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA N° 8955/09 es extemporánea."*

También se ha dicho que "*corresponde considerar el agravio que señala la recurrente, cual es el de la prescripción de las acciones del fisco para imponer penas. Habiendo agravios concretos, la nulidad no se decreta ritualmente"*.

Con opinión similar, en la causa "*BOSTON COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. Y ACUM. C/*

DGA s/recurso de apelación" Expte: 29.422-A (17/04/2012 Sala E) se dispuso: "*... que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. Adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del C.A., toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d) del C.A. en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni estos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 01/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura de sumario." (el subrayado me corresponde).*

Como también se ha tenido en cuenta en anteriores pronunciamientos, por su parte la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa 21.830/2012 caratulada "*ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO S.A." (TF 28.836-A) C/ DGA"* señaló que "*... debe tenerse en cuenta que disponer 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."* . Más recientemente, la Sala IV de la CNACAF en la Causa "*YPF S.A. c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo"* (Sentencia del 27/04/2017, Expediente N° 77.450/16) interpretó que -a los efectos de que la acción del Fisco para percibir tributos o imponer penas se suspenda o interrumpa-, el auto de apertura de sumario debe ser válido; es decir, que debe reunir los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente. La Cámara determinó que el auto de apertura de sumario dictado en el expediente no había dispuesto la verificación de la mercadería ni la liquidación de los tributos, sino una medida tendiente a verificar la cancelación o no de la mercadería y las cantidades que se encontraban efectivamente en infracción. Considerando entonces que al no haberse determinado claramente los hechos constitutivos de la infracción, el auto de apertura de sumario no resultaba válido y por ende no pudo surtir efecto suspensivo ni interruptivo de la prescripción. Además, destacó que si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos es de carácter absoluto y no puede ser soslayada -en opinión del Tribunal de Alzada- pues ello importaría afectar el derecho de defensa tutelado en la Constitución Nacional. Conforme dichos fundamentos, considero que corresponde: **1.-** Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario. **2.-** En consecuencia, declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos por la infracción al art. 970 del Código Aduanero endilgada a la aquí apelante. **3.-** Imponer las costas al Fisco Nacional en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 1163 del C.A.) Así lo voto.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario.

2.- En consecuencia, declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos por la infracción al art. 970 del Código Aduanero endilgada a la aquí apelante.

3.- Imponer las costas al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.09.09 16:34:57 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: 2021.09.09 17:32:47 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: 2021.09.10 12:24:31 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.10 12:24:43 -03:00