República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-25889342-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Marzo de 2022

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 31.176-A - ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Miguel Nathan Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. Nº 31.176-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 5977/2011 de fecha 6/9/2011, dictada en la Actuación N° 608514-469-2005, en cuanto, por su artículo 1°) condena a la firma importadora URUNDEL DEL VALLE S.A., por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., al pago de la suma de $ 7.169,75 en concepto de multa y en consecuencia, por su artículo 3°) se le formula cargo junto a la garante, ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., actora en estos autos, por la suma de $ 17.158,10 en concepto de tributos adeudados respecto del D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, con más el ajuste correspondiente del CER y los intereses del art. 794 del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 14/20 se presenta, por medio de apoderado y con patrocinio letrado, ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada en el apartado anterior. En primer lugar, solicita que se revoque la misma y se deje sin efecto la determinación tributaria señalando que por el transcurso del tiempo se ha violado la posibilidad de defensa en juicio desnaturalizando el procedimiento infraccional y lesionando derechos patrimoniales mediante ese proceso. Agrega que dicha liquidación tributaria contiene conceptos no asegurados como el IVA, impuesto a las ganancias y derecho adicional. Explica que el vencimiento de la destinación suspensiva de importación temporaria en trato operó con fecha 9 de marzo de 2001, es por ello que plantea la prescripción teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la operación hasta la instrucción de sumario, corrida de vista, su notificación y el fallo, agrava la situación defensiva e incrementa el riesgo del seguro. Agrega que el transcurso de más de diez años entre la fecha de vencimiento de la operación y la notificación de la corrida de vista, viola el art. 18 de la C.N., debiendo prosperar la prescripción en los términos del art. 803 y concordantes del C.A. Asimismo, plantea la prescripción de la acción del fisco para reclamar el pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

Cuestiona la determinación tributaria practicada por la Aduana a la vez que considera improcedente el reclamo de las percepciones. Entiende que de las pólizas de caución emitidas resultan haberse garantizado los tributos aduaneros generados por la importación a consumo de las mercaderías ingresadas al tomador atento a su incumplimiento de reexportarla en el término concedido, correspondiendo revocar la pretensión de reclamar el impuesto al valor agregado adicional, anticipo del impuesto a las ganancias y derecho adicional atento a que no resultan ser de aquellos alcanzados por la cobertura. Señala que la alícuota fijada para la liquidación de la percepción al impuesto a las ganancias es incorrecta y por ende debería fijarse la alícuota del 3% correspondiente a los bienes de cambio. Cita jurisprudencia al respecto. Subsidiariamente plantea la incompetencia de la Aduana para expedirse sobre las percepciones y el IVA, a la vez manifiesta la improcedencia de la aplicación del C.E.R..

Argumenta que su responsabilidad debe limitarse al límite dispuesto en la póliza. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia conforme a sus planteos.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 32/36 se presenta la apoderada del fisco y contesta el recurso interpuesto por la actora, negando todos los hechos y derechos invocados por la contraria que no surjan de las actuaciones que acompaña o sean por ella reconocidos. Efectúa un detalle de los hechos que originaron la denuncia y de lo ocurrido durante la sustanciación del sumario. Seguidamente contesta los agravios vertidos por la actora. En primer lugar indica que la DGA exige a la aseguradora el pago de los tributos adeudados por ella en forma solidaria con la importadora, independientemente de la multa reclamada por el hecho infraccional supuestamente cometido por la firma importadora. Explica que la misma no habría cumplido con la reexportación total y completa de los insumos importados antes del vencimiento del plazo otorgado por el régimen de importación temporaria.

Señala que en el caso, el Servicio Aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, por ende la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro, y agrega que la garantía otorgada por la Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. a favor de la Aduana, cubre la totalidad de los tributos que gravan la importación para consumo. Cita jurisprudencia en relación al límite de la póliza e indica que la obligación tributaria que origina esta causa se rige por normas propias -legislación aduanera- que es la norma específica que prevalece. Indica que según las constancias obrantes en las actuaciones se habría configurado el siniestro que autoriza a la DGA a reclamar el pago pertinente por parte de la Aseguradora. Cita la normativa aplicable (art. 453 del C.A.). Afirma que no le asiste razón a la actora en cuanto al planteo de prescripción, ya que al instituto de la prescripción de la acción penal se le aplican los arts. 934, 935 y 937 inc. a) del C.A.. Al respecto, detalla las fechas en que se interrumpió la prescripción explicando que al momento de dictarse la resolución aduanera, aún la misma no había operado. Cita jurisprudencia. En cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R.), entiende que la actora desconoce el principio de legalidad al efectuar dicho reclamo. Realiza un análisis de la normativa aplicable al tema en cuestión, citando los art., 4° y 8° del Dto. 214/02 y del art. 4° de la Resolución A.F.I.P. N°1528/03, y expone toda vez que las obligaciones derivadas de la póliza de seguros de caución se encontraban vigentes y no cumplidas a la fecha de sanción de la ley 25.561, se desprende que ellas se encuentran plenamente alcanzadas por las disposiciones referidas. Por ello, las garantías expresadas en dólares estadounidenses quedarían convertidas en pesos a la relación de cambio $1 = U$S1, con la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), hasta la extinción de dichas garantías. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera apelada, con expresa imposición de costas a la contraria.

IV.- A fs. 37 se abre la causa a prueba. A fs. 93 se cierra el periodo probatorio. A fs. 94 se elevan los autos a la Sala “G”. A fs. 95 pasan los autos alegar, obrando a fs. 104/107 el alegado presentado por la representación fiscal,

y a fs. 108/114 el presentado por la actora. A fs. 116 pasan los autos a sentencia.

V.- Que la Actuación N° 608514-469-2005 se inicia el 7/2/2005, con el acta de denuncia obrante a fs. 1, por la presunta comisión de la infracción prevista en los artículos 970 y 972 del C.A., respecto de la mercadería importada temporariamente mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W (cuyo sobre contenedor obra agregado a fs. 7), con vencimiento en fecha el 9/3/2001. A fs. 11, en fecha 7/9/2006, se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del Código Aduanero. Asimismo, se da intervención a la División Comprobación de Destino y/o dependencia que corresponda a fin de que se proceda a efectuar la interdicción sin derecho a uso de la mercadería en trato y se efectúa el pase de las actuaciones a la División Verificación Ramo B. A fs. 30, en fecha 26/5/2011, se afora la mercadería. A fs. 31 se practica la liquidación de los tributos y la multa mínima. A fs. 34 obra agregada la planilla computarizada de la póliza de seguros N° 655.171. A fs. 36, en fecha 7/6/2011, se le corre vista de ley a la firma importadora y se cita a la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., en su carácter de garante de la correspondiente obligación tributaria. A fs. 52/55 contesta la vista conferida la firma aseguradora (notificada de la misma el 17/6/2011, conforme constancia fs. 43vta.). A fs. 66/67 se notifica el auto de corrida de vista a la firma importadora mediante edicto. A fs. 68 se provee sobre las pruebas ofrecidas. A fs. 71 ante la incomparecencia de la firma importadora se la declara en rebeldía. Finalmente, a fs. 76/79 en fecha 6/9/2011, se dicta la Resolución DE PRLA N° 5977/2011, apelada en autos.

VI.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, registrado por la firma importadora ante la Aduana de Bs. As. el 9/3/2000, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el **9/3/2001**.

VII.- Que el artículo 250 del C.A. establece que: *"La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que *"no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria"*. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.**

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la

infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que, asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

Que tanto el referido Decreto 1439/96, como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria.

Que, al respecto, establecen: "*El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)*" (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Decreto 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el **Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92**. En tal anexo se establece que, además del Nº de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que, el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.**

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la

sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"*** (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, parrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen"*.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado. Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio"*.

VIII.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, corresponde decidir acerca del planteo de prescripción de la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de los tributos, efectuado por la aquí actora.

Que cabe recordar que el art. 803 del C.A establece que: "*Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: "*...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;..."*

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas 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 a fs. 11 del sumario administrativo antecedente de estos autos (Actuación Nº 608514-469-2005) obra el auto de apertura del sumario de fecha **7/9/2006**.

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la importadora, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del CA para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción del sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., por el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, cuyo vencimiento operaba el **9/3/2001** y se ordena que: *"…Visto la denuncia efectuada por la COMISION CAUSA 21.149,- creada por disposición N° 93/03 DGA-, por lo que se da cuenta que la firma "URUNDEL DEL VALLE S.A.", (CUIT N° 30-59659154-6), no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W con vto. 9-3-2001, lo cual configuraría la infracción tipificada en el art. 970 del código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO, en los términos del artículo 1090, inc. "c"), del citado texto legal…."*.- y asimismo, se solicita que pasen las actuaciones a la División Verificación RAMO B, a efectos de que *"…informen el valor de aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación. Asimismo, se solicita informe si la mercadería era de importación prohibida por el régimen general a la fecha de la infracción señalada"*, esto en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan, siendo que en el caso de autos, la valoración, clasificación se realizó en fecha **26/5/2011**, y la determinación de tributos y multa se efectuó con posterioridad a esa fecha (ver fs. 30 y 31 de las act. adm).

Que, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que 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, reitero, en el mismo auto de apertura.

Que, conforme el criterio sostenido, en mi voto en minoría, en la causa *"CEARCA S.A., c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación"*, Expte. Nº 25.681-A, de esta Sala, considero que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha **7/9/2006** -obrante a fs. 11 de la Actuación Nº 608514-469-2005-, el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, careciendo, por ende, de aptitud para suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos del art. 805 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **9/3/2001** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 1/1/2002, en los términos del art. 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma **operó el 1/1/2007,** careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha **7/9/2006**, por las razones ya expresadas en el párrafo precedente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 11 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha **7/6/2011** (ver a fs. 36 de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa *"Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A."*, expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, 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 del C.A.) puesto que, al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea".

Que, por otro lado, no podría afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una declaración de nulidad por la nulidad misma "*puesto 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"* (esto último, conforme la ya referida sentencia).

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada *"BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA 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 CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1°/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 del sumario."*

Que cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en los autos: *"Agencia Marítima TAGSA S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo". Expte.:40.306/13 (18/03/2014)*, señalo que para que el acto de apertura de sumario sea válido es necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente, art. 1094 del C.A. En este sentido resolvió de acuerdo al criterio adoptado por la Sala IV, en los autos: *"Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27435-A) c/ D.G.A." del 11 de junio de 2.013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la C.S.J.N. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)". "...Señaló que para que el auto de apertura del sumario tuviera tal virtualidad, debía tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reuniera los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente.*

Así, subrayó que el art. 1094 del C. A. identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que dispone la apertura del sumario, e indica -en tal sentido- que "el administrador 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 lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

Concluyó que resulta imperativo cumplir con aquellos requisitos para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado de pago ejercer correctamente su defensa; por el contrario, la falta de alguno de ellos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (confr. también Sala IV in re: Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA" y en similar sentido, Sala I in re "Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.", sentencia del 23/02/10)...". Manteniendo, idéntico criterio en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/4/17; 39183/17 "Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 19/12/17; y 88231/2017 "Isamar SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/3/18, entre otras).

Finalmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala III, en la causa

“Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo”, Expte. 55478/2019, se explayo acerca de la interpretación que la sala, le ha asignado al art. 1094 inc. d) del C.A.: “*En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, 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 vista al particular (…) y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas (conf. in re, “Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/ DGA”, Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013). (…) Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (esta Sala, causa “Arte Radiotelevisivo Argentino S.A.” citada).*

Que, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, con costas a la DGA.

IX.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas por la actora.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y de todo lo actuado en consecuencia (Resolución PRLA Nº 5977/2011, recaída en la Actuación N° 608514-469-2005), en los términos de lo dispuesto en el considerando VIII.- de la presente.

2).- Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., en la Actuación N° 608514-469-2005 en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, conf. arts. 803 y conc. del C.A.

3).- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Sin perjuicio de mantener mi criterio, en orden a la necesidad imperiosa de que se notifique la apertura del sumario para considerar la posibilidad de suspender o interrumpir el curso de la prescripción, encuentro que el análisis que realiza el voto preopinante del sentido y alcance del artículo 1094 del Código Aduanero es correctísimo. Es que, en efecto, así como un acto administrativo debe ser notificado al interesado para modificar su situación jurídica frente a la autoridad administrativa, también es pertinente hacer notar que no cualquier declaración de voluntad del funcionario administrativo puede surtir efectos legales directos e inmediatos. Es de rigor que la administración observe los requisitos dispuestos en la normativa por cuanto si carece de las condiciones exigidas por el legislador importaría un mero pronunciamiento administrativo carente de entidad para interrumpir o suspender el curso de la prescripción.

En ese sentido, corresponde destacar que en el sublite se le imputó a al administrado la presunta infracción prevista en el artículo 970 del C.A debido al incumplimiento del régimen de destinación suspensiva.

En ese estado de cosas era menester, conforme lo establece el art. 1094 CA, en cuanto aquí es de específico interés, la clasificación arancelaria y la valoración de la misma, la recepción de la declaración de los eventuales responsables como la liquidación de los presuntos tributos a abonar y las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos que fueran motivo de investigación.

Sentado lo que antecede, corresponde poner en evidencia que el auto de apertura no informó el valor en aduana de la mercadería, su posición arancelaria ni liquidó los presuntos tributos a abonar.

Esa situación denota que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal, por lo que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta (art. 14 y 17 de la LNPA), lo que obsta a considerar la prescripción en los términos del código aduanero.

Por todo lo anterior, adhiero al voto del doctor Horacio Segura.

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

1).- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario y de todo lo actuado en consecuencia (Resolución PRLA Nº 5977/2011, recaída en la Actuación N° 608514-469-2005), en los términos de lo dispuesto en el considerando VIII.- de la presente.

2).- Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., en la Actuación N° 608514-469-2005 en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante el D.I.T. N° 00 001 IT14 001277 W, conf. arts. 803 y conc. del C.A.

3).- Costas a la DGA.

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

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Miguel Nathan Licht, por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2022.03.17 15:09:58 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.03.18 08:42:22 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.18 08:42:32 -03:00