República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-69826011-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 8 de Julio de 2022

Referencia: EX-2019-71974902- -APN-SGASAD#TFN - TPC COMPAÑIA DE SEGUROS S.A.- Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **Nº EX-2019-71974902- -APN-SGASAD#TFN**, caratulado **“TPC COMPAÑIA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma TPC COMPANIA DE SEGUROS S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 9643/17 (DE PRLA), dictada en la Actuación SIGEA Nº 12197-3967-2011, por medio de la cual se condenó a la firma YOMA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de U$S 6.413,80 y $ 12.299,17, en su carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que el expediente administrativo se inició con la denuncia formulada contra la empresa importadora por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., atento a que no habría regularizado en tiempo y forma la situación de la mercadería importada temporalmente mediante el DIT N° 06 001 IT15 001709 G, cuyo vencimiento operó el 15/11/2007. Opone la excepción de prescripción de la acción del fisco para percibir tributos. Expresa que 5 años después de la comisión de la presunta infracción, el 07/12/2012 se dictó la instrucción de sumario, y 4 años más tarde, el 01/02/2017 se dictó el auto de corrida de vista y se la citó, con fecha 15/02/2017. En tal sentido, plantea la ineficacia del auto de instrucción de sumario en tanto no logró tener el efecto suspensivo y/o interruptivo que se le pretende atribuir. Destaca que dicho acto administrativo no fue notificado en tiempo y forma a las partes, razón por la cual le resulta inoponible. Remite a lo dispuesto en el art. 11 de la LPNA y concluye que el acto administrativo que ordenó la apertura del sumario el día 07/12/2012, careció de eficacia hasta su notificación, el día 15/02/2017 (a 4 años de su dictado), por lo que, habiendo operado la prescripción, resulta extemporáneo. Pone de manifiesto que tal acto administrativo no cumplió con los recaudos establecidos por el artículo 1094 del C.A., porque no fue integrado con la liquidación de tributos prevista en el inciso d), y por ello resulta un acto nulo, de nulidad absoluta e insanable, que no ha podido tener el efecto interruptivo y/o suspensivo de la prescripción que se pretende. Hace notar que la resolución que puso fin al sumario fue dictada el 05/12/2017 a más de 10 años del hecho imponible investigado y fue notificada el 04/07/2019 a casi 2 años de su dictado, en violación a lo dispuesto por el art. 11 de la LNPA y el art. 40 del Decreto 1759/72. Esgrime que se ha excedido todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso infraccional aduanero e introduce los pronunciamientos de la CSJN “Bossi y Garcia S.A.” y “Losicer, Jorge Alberto”. En subsidio formula los agravios de fondo. Se refiere a la cancelación del DIT, a la responsabilidad de la aseguradora, a la improcedencia del reclamo en dólares y a la tasa de interés aplicable. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la

resolución apelada, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Argumenta que es doctrina de la CSJN que, cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior. Por otro lado, señala que el curso la prescripción fue interrumpido en los términos del art. 937 inc. a) del C.A. con el auto que dispuso la apertura del sumario y que corresponde aplicar la doctrina que emerge de la sentencia dictada por la Excma. Cámara en la causa "Hughes Tool SA", del 23/09/2003, en virtud de la cual, el simple dictado de la resolución condenatoria interrumpe el plazo de la prescripción, sin que requiera su notificación. En cuanto a la acción para percibir tributos, postula que la suspensión comenzó con la instrucción del sumario en los términos del art. 805, inc. a) del C.A. y la interrupción, a su vez, se produjo con la notificación de la liquidación tributaria consignada en la corrida de vista. En relación al planteo del plazo razonable, asevera que existen ciertas pautas a valorar, las cuales pueden resumirse en: la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado, la conducta de las autoridades judiciales y el análisis global del procedimiento (CSJN, in re "Losicer, Jorge", ya cit. y sus citas). Concluye que en el caso de autos no se ha configurado un retardo de justicia exclusivamente imputable a la autoridad administrativa jurisdiccional. Analiza el régimen previsto en el art. 970 del C.A. y la responsabilidad de la aseguradora. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que mediante PV-2020-64984852-APN-VOCXX#TFN se declara como de previo y especial pronunciamiento la excepción de prescripción opuesta por la recurrente. Por PV-2020-74002015-APN-VOCXX#TFN se ordena una medida para mejor proveer en los términos del art. 1143 del C.A. Por PV-2022-59737272-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala G y por IF-2022-66297891-APN-VOCXX#TFN se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12197-3967-2011 se inicia en fecha 20/10/2010 con la denuncia formulada por el servicio aduanero contra la firma YOMA S.A. por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., en relación al DIT N° 06 001 IT15 001709 G, cuyo vencimiento operó el 15/11/2007. A fs. 4 obra print de pantalla de consulta de declaración detallada. A fs. 5 se glosa sobre contenedor del DIT en cuestión. A fs. 6 luce la Nota N° 7749/2010 (SE PRTE). A fs. 7 se informa valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravan la importación. A fs. 8 se practica liquidación de tributos. A fs. 10, el 07/12/2012 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 12, se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 13 y 14 se agregan prints de consulta de una garantía global o unitaria y de Sistema Registral - Reflejo de datos registrados. A fs. 15 el 01/02/2017 se corre vista en los términos del art. 1101 del C.A. y se cita a TPC Compañía de seguros S.A. en su carácter de garante de la obligación tributaria, quien se notifica el 12/02/2017 (fs. 21). A fs. 16/17 luce consulta de juicios universales. A fs. 24/24 se presenta el síndico de la importadora y contesta vista. A fs. 26/47 la aseguradora presenta descargo. A fs. 52 se tiene por presentadas a las partes y se provee la prueba ofrecida. A fs. 64 obra consulta al registro de infractores. A fs. 65/70, el 05/12/2017 se dicta la Resolución DE PRLA N° 9643/17 apelada en autos, que se notifica a la importadora el 22/07/2019 y a la aseguradora el 04/07/2019 (fs. 75/76).

V.- Que en primer término, corresponde resolver el agravio de la actora respecto de que el auto de apertura de sumario no cumple con las exigencias establecidas en el art. 1094 del C.A. al no contar con la disposición que establece dicho artículo en forma expresa en su inciso d) respecto de la liquidación de tributos que pudieren corresponder. Y que como consecuencia de ello, se encuentra viciada la causa de la instrucción de apertura de sumario, lo que vulnera los principios de debido proceso y derecho de defensa.

Que los actos que se desarrollan en el sumario en las infracciones aduaneras comienzan con el auto de apertura del sumario, que debe iniciar o impulsar los procedimientos de investigación sin que ello signifique que dichos procedimientos deban agotarse al dictarse ese auto de apertura. Más bien, las diversas investigaciones y procedimientos pueden prolongarse por períodos que pueden, en ciertas oportunidades, resultar más o menos extensos.

Que de las actuaciones administrativas resulta que se formula denuncia (20/10/2010) por infracción al art. 970 del C.A. con relación al DIT Nº 06 001 IT15 001709 G, con vencimiento el 15/11/2007. A fs. 5 obra el sobre contenedor del DIT involucrado con su documentación complementaria. A fs. 7 la División Verificación indica la P.A., valor de la mercadería y alícuotas aplicables. A fs. 8, con anterioridad al dictado del auto de apertura de sumario, se practica liquidación de tributos. A fs. 10 en fecha 07/12/2012 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por infracción al art. 970 del C.A y en dicho acto se identifica la infracción endilgada, el posible imputado y la destinación aduanera que motivara la denuncia.

Que en ese sentido, el auto de apertura del sumario por infracción al art. 970 del C.A., y el proveído por el que se ordena correr vista a la importadora se ajustan en un todo a las normas que rigen el procedimiento para las infracciones previsto en el Capítulo Tercero, Título Segundo de la Sección XIV del Código Aduanero (art. 1094 y cctes.).

VI.- Que declarada la validez del auto de apertura del sumario, en segundo término, corresponde resolver el planteo de prescripción de la acción de fisco para percibir tributos, opuesto por la recurrente.

Que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción -relativo a la acción que ejerce el fisco para el cobro de los tributos- en los arts. 803 y concordantes.

Que el art. 803 del C.A establece que *"Prescribe 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 hubiere producido el hecho gravado (art. 804 del C.A.).

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **15/11/2007** (fecha de vencimiento de la destinación suspensiva, ver carpeta DIT obrante en las actuaciones administrativas), y que, por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción ha comenzado a correr el **01/01/2008** y vencía el **31/12/2012**.

Que dicho plazo, se suspende -en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a)- desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha **07/12/2012** (fs. 10 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido *4 años, 11 meses y 6 días* del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *24 días* los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 07/12/2012) "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...".*

Que, no cabe duda de que la decisión a la que la norma hace referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa "decisión" -la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.- ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución DE PRLA Nº 9643/17 dictada el **05/12/2017**.

Que, en ese orden de ideas, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre el **07/12/2012** (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el **05/12/2017** (fecha del dictado de la resolución aduanera). Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *"recayere"* la *"decisión"*, sin que el texto aluda a su notificación.

Que entonces, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el **06/12/2017**. Es decir, que desde allí

comenzó a correr los 24 días que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (el aludido de 24 días) *se cumplió el* **30/12/2017,** sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria).

Que, en ese sentido, cabe destacar que el único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que, por lo demás, la aludida notificación se efectuó en fecha **04/07/2019** (ver SICNEA fs. 75 de las act. adm. e IF-2019-71909692-APN-SGASAD#TFN acompañado por la actora), es decir cuando ya había vencido ampliamente el plazo prescriptivo.

Que, en este punto resulta oportuno señalar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera",* a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación -al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos; en armonía, a su vez, con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A.). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria -prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.- forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, por lo expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos.

VII.- Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO POR:

1.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-3967-2011 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante el DIT N° 06 001 IT15 001709 G.

3.- Imponer las costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que corresponde examinar si, como plantea la recurrente, la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta 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"; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS 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.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: "… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…" (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

II.- 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 producir la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos 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 **15/11/2007**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2012** (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el **05/12/2017** y notificada el **04/07/2019** cfme. constancia de fs. 75 de las act. adm.)

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

ACTO	FECHA
Oficialización DIT N.º 06 001 IT15 001709 G	20/11/06

Vencimiento DIT	15/11/07
Acta de denuncia (fs. 1)	20/10/10
Apertura de sumario (fs. 10 –sin notificar-)	07/12/12
Corrida de vista (fs. 15)	01/02/17
Notificación de corrida de vista	**Yoma S.A.** Cédula se libra el 09/02/2017 no hay constancia de notificación (fs. 18) - **TPC** 12/02/2017 (fs. 21)
Resolución apelada (fs. 65/70)	05/12/2017
Notificación de la Resolución	**TPC** 04/07/2019 (fs. 75) **Yoma S.A.** 22/07/2019 (fs. 76)

Plazo de prescripción **01/01/2008**

31/12/2012

Que en adición a lo expuesto, cabe subrayar que los actos inmediatamente posteriores al auto de apertura del sumario (giro de las actuaciones de fs. 11 y liquidación de fs. 12) fueron dictados más de 4 años después del mismo (26 de diciembre de 2016 y 30 de diciembre de 2016), es decir, cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido.

Que, en virtud a lo expuesto, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº 06 001 IT15 001709 G.

Por ello, VOTO POR:

1.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-3967-2011 e iniciado por presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante el DIT Nº 06 001 IT15 001709 G.

3.- Costas a la D.G.A.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora.

2.- Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-3967-2011 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante el DIT N° 06 001 IT15 001709 G.

3.- Imponer las costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.07.08 11:56:36 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: 2022.07.08 13:23:40 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.07.08 13:31:15 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.08 13:32:17 -03:00