República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-105457984-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-13913664- -APN-SGASAD#TFN - COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-13913664- -APN-SGASAD#TFN: "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Determinar si la Resolución DE PRLA N° 9931/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13289-209-2008/1 , resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone el archivo de la causa, en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA) y formular cargo a la importadora PRODUCTOS ASFÁLTICOS S.A. y a la actora, en su carácter de garante, en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 4.689,14 y por la suma de $9.067,99 , en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DIT N° 05 001 IT14 002329 D, cuyo vencimiento operó el día 30/03/2007.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u>

En fecha 07/02/2023 (IF-2023-13913594-APN-DTD#JGM) se presenta por apoderado COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. Alega que ha operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos reclamados. Asimismo, impugna la liquidación efectuada por incluir rubros no asegurados, tales como el IVA adicional y anticipo de Impuesto a las Ganancias. Entiende que el reclamo del monto expresado en

moneda extranjera es improcedente. Cita jurisprudencia. En el mismo orden de ideas, aduce la improcedencia del derecho adicional. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: Mediante IF-2023-49051509-APN-DTD#JGM, en fecha 02/05/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. A continuación, efectúa una negativa general. Sostiene la validez del auto de instrucción de sumario y explica que no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad. Como consecuencia de ello, se opone al planteo de prescripción incoado por la actora. Cita jurisprudencia. Afirma que, en el marco del régimen preferencial al que la importadora se acogió, es ella la que debe probar el cabal cumplimiento de las obligaciones a su cargo, cuestión que no ha acaecido en autos. En cuanto a la póliza, se explaya en relación a la finalidad del seguro de caución y aduce que el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Se expide en relación a la procedencia de la tasa de interés aplicable. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-209-2008/1 (archivo IF-2023-49018862-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 con la consulta de la destinación en trato. A fs. 3 se agrega acta de denuncia (N° 2559/2012). A fs. 4 se agrega la Nota N° 6814/12 (SE PRTE) por la cual la Sección de Procedimientos Técnicos considera que debe indicarse la clasificación arancelaria, valoración y tributos que gravan la importación, en relación a la totalidad de la mercadería de la DIT en trato. A fs. 5, en fecha 20/12/2012, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 7 se agrega aforo de la mercadería. A fs. 10 obra liquidación de tributos, efectuada en fecha 30/04/2014. A fs. 19 se aduna nueva liquidación por multa y tributos. A fs. 20 y vta. se dispone correr vista de lo actuado a la importadora y a la compañía aseguradora, a efectos de que ejerzan su derecho de defensa (en fecha 27/04/2015) y sus notificaciones a fs. 23/24 y 26 y vta. A fs. 27/35 se presenta la actora y contesta vista. A fs. 37 y vta. luce la resolución aduanera apelada y las constancias de su notificación (fs. 43/44). A fs. 40/42 la compañía aseguradora da cuenta de la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que en fecha 12/05/2023 (PV-2023-54310219-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar la excepción de prescripción opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 01/09/2023 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2023-102354849-APN-VOCXXI#TFN) y finalmente, en la misma fecha, pasan a sentencia (IF-2023-102821247-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- La cuestión de autos radica en determinar si la Resolución DE PRLA N° 9931/17 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros y recaída en el expediente SIGEA N°13289-209-2008/1, resulta ajustada a derecho.

VII.- 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. 5 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **20/12/2012**.

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la firma, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto, de hecho, **no ha habido liquidación ni se ha efectuado la valoración y clasificación de la mercadería en cuestión.**

Que del cotejo de los antecedentes administrativos surgen los siguientes datos: a fs. 6 (Nota N° 971/12 – SE PRTE) en fecha 21/02/2013 la Sección Procedimientos Técnicos ratifica la denuncia, a fs. 7 se efectuó el aforo de la mercadería pero dicha providencia **carece de fecha**. Sin perjuicio de ello, del sello adjunto a fs. 7 vta. se lee "**25/09/2013"** y la liquidación de tributos recién se efectuó en fecha **30/04/2014** (ver fs. 10).

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción del sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., por la destinación N°05 001 IT14 002329 D, cuyo vencimiento operaba el **30/03/2007 (prórroga)** y únicamente dispone remitir las actuaciones a la Sección de Procedimientos Técnicos, a efectos de la ratificación de la denuncia, 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.

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, en virtud de ello, y 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, y en muchos otros pronunciamientos, considero que por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 20/12/2012 -obrante a fs. 5 de las act. adm., es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 ya citado.

Que, en orden a lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario, carece de aptitud para suspender y/o interrumpir 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 **30/03/2007** (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 1/01/2008, en los términos del art. 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el **31/12/2012**, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 20/12/2012, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 5 de las act. adm., atento a que ella se dispuso **en fecha 27/04/2015** (ver a fs. 20 y vta. de las act.adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que en 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."*

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada "BOSTON COMPAÑÍA 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 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), señaló 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 2013 (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)". Sostuvo 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)".

Dicho criterio fue mantenido 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 explayó 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 —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 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"* (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)."*

A mayor abundamiento, en recientes precedentes, la Cámara antes citada ha reafirmado la importancia del auto de apertura de sumario y la necesidad de que este cumpla con todos los requisitos del régimen legal.

(Sala I, “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. –TF 33562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo, 3/11/2022”, Sala I, Federal Express Corporation (TF 30584-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 11/10/2022).

Que, con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción 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 destinación en trato, con costas al Fisco.

VIII.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación Nº05 001 IT14 002329 D, de la firma PRODUCTOS ASFÁLTICOS S.A. en las Actuaciones N°13289-209-2008/1, en los términos del art. 803 del C.A.

3).- Costas a cargo del Fisco.

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 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 y 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.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación Nº05 001 IT14 002329 D, de la firma PRODUCTOS ASFÁLTICOS S.A. en las Actuaciones N°13289-209-2008/1, en los términos del art. 803 del C.A.

3).- Costas a cargo del Fisco.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.09.07 14:55:48 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: 2023.09.07 14:57:54 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: 2023.09.07 18:37:49 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: 2023.09.07 18:38:12 -03:00