Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-72750443-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 26 de Junio de 2023

Referencia: Expte. N° 36.809-A PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. (Sentencia)

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: **“PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente **Nº 36.809-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Llegan a conocimiento del Tribunal estas actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto por Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales S.A. contra la Resolución DE PRLA Nº 6200/2015, que intimó al pago de tributos por la suma de U$S 64.729,99 y de $ 43.662,11 en concepto de Iva Adicional e Impuesto a las Ganancias, con relación a la operación de importación temporaria de mercadería documentada bajo el D.I.T. Nº 04 001 IT14 002092 W.

II.- La firma aseguradora relata que afianzó, mediante la póliza de seguro de caución Nº 151.333, los tributos a la importación relacionados con operación la importación temporaria cuestionada. En primer lugar se refiere al límite de la cobertura otorgada mediante la póliza. Resalta en segundo lugar, que el auto de apertura del sumario no cumple con los recaudos previstos en el art. 1094 del C.A., ya que no se realizó previamente la liquidación de los tributos y por lo tanto, concluye que se encuentra prescripta la acción del fisco para reclamar los tributos. Asimismo, se opone a la liquidación en dólares de los tributos intimados y al reclamo del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias. Finalmente formula reserva del Caso Federal, ofrece prueba y se haga lugar al recurso interpuesto.

III.- A fs. 46/55 el representante fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Formula la negativa genérica de rigor y relata sucintamente lo acontecido en el sumario administrativo. Destaca que la resolución recorrida ha ponderado los hechos y pruebas que surgen de las actuaciones administrativas. Sostiene que no pudiendo la actora acreditar la reexportación de la mercadería involucrada en plazo, ha quedado configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.. En relación a

la liquidación de los tributos en dólares estadounidenses, recuerda lo dispuesto por el art. 20 de la Ley 23.905 y solicita se mantenga en dicha moneda. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal. Solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV.- A fs. 56 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 60/67. A fs. 70 se cierra el período probatorio y se elevan las actuaciones a la Sala "G". A fs. 74 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar. A fs. 80/81vta. obra el alegato de la actora y a fs. 82/85vta. el alegato del Fisco Nacional. A fs. 87 se pasan los autos a sentencia.

V.- La Actuación Nº 12197-6760-2009 se inicia a fs. 1 con el Acta de Denuncia Nº 1682/09 formulada contra la recurrente por presunta infracción a los arts. 970 del CA en relación al **DIT Nº 04 001 IT14 002092 W**. A fs. 8/9 obra aforo y liquidación. A fs. 12/14 obra impresión de pantalla de Consulta de Garantía. A fs. 16 obra nueva liquidación. A fs. 17 el **12/10/2010** se dispone la **apertura del sumario y se corre vista de lo actuado.** A fs. 23 obra constancia de la falta de agregación de la carpeta original del DIT cuestionado. A fs. 28 obra nueva liquidación de tributos y multa y a fs. 29 se rectifica la corrida de vista del 12/10/2010. A fs. 31/32 obra cédula librada el **20/08/2015** notificando a Prudencia Cía Argentina de Seguros S.A. el auto de instrucción de sumario y corrida de vista del 12/10/2010 y su rectificación del 20/08/2015 (con constancias de notificación obrantes a fs. 38/39). A fs. 51 se declara la rebeldía de la firma importadora Protecsa S.A. y se dá por decaído el derecho a presentar su defensa a Prudencia Cía. Argentina de Seguros atento el tiempo transcurrido. A fs. 45/47vta. se dicta la Resolución DE PRLA Nº 6200/15, apelada en autos.

Primera Cuestión:

VI.- Dicho lo que antecede y en el entendimiento de que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros), por razones de orden lógico, corresponde examinar, en primer término, si la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

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.

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-.

VII.- Así las cosas, 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 el 12/10/2010 (ver fs. 17/17vta. del expte. adm.), notificándose a la actora el 03/09/2015 (ver fs. 38 de las act. adm.).

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 suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos –art. 805 inc. a) del CA-.

En efecto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2006** – en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el 25/03/2005- la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2010** (todo ello cfme. arts. 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 09/10/2015 y notificada el 26/02/2016 según constancias de fs. 55).

En virtud de los motivos señalados, considero que corresponde declarar la prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos.

VIII.- 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	24/03/2004

Vencimiento DIT	25/03/2005
Apertura de sumario fs. 17	12/10/2010
Notificación de apertura de sumario y corrida de vista y su rectif.	03/09/2015
Resolución apelada	09/10/2015
Notificación Resolución apelada	26/02/2016
Plazo de prescripción	01/01/2006-31/12/2010

Conforme queda evidenciado en el detalle realizado, transcurrieron casi 10 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y el dictado de la resolución apelada 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. 805 y 806 del CA, ni razones que justifiquen la demora del servicio aduanero en el dictado de un pronunciamiento oportuno.

Segunda Cuestión:

IX.- Sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, y en atención al criterio mayoritario de la Sala G, considero pertinente analizar si el auto de apertura del sumario reúne los elementos requeridos por el art. 1094 del C.A..

Corresponde señalar que el **art. 1094** del C.A. establece las **exigencias** que debe cumplir la resolución que dispone la **apertura del sumario** en el procedimiento para las infracciones, precisa 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 presentaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesarios d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados"*.

X. En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta con la finalidad de determinar el alcance de una disposición legal, la **CSJN** ha tenido oportunidad de resaltar que la primera regla de interpretación consiste en dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167; 302:973; 308:1754 y 312:1098, entre otros), cuyas palabras deben ser

comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), y cuando la norma no exija esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquella (Fallos: 311:1042). Por otra parte, la CSJN ha sostenido que la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión voluntaria no se suponen en el legislador y por esto se reconoce como principio que la leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 300:1080), en tanto cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis la de que esos términos o su exclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador (Fallos: 299:167).

XI. El **Tribunal Fiscal de la Nación** (en adelante TFN) ya tuvo oportunidad de manifestarse sobre el alcance de lo dispuesto por el **art. 1094** del C.A., declarando nulo de nulidad absoluta el acto de apertura del sumario debido a que el mencionado acto administrativo ni siquiera había descripto los hechos constitutivos de la infracción invocada, elemento exigido por el art. 1094 del C.A (TFN, Sala E, 30/11/2010, Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A., TF 27.525-A). Para justificar su decisión, haría mención a lo afirmado por la Comisión redactora de la Ley 22.415, en cuanto a la necesidad de determinar los mencionados hechos en el mismo acto de apertura. De esta manera, agregaría que, al estar viciada la causa, se encontrarían transgredidos los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde se tuvo oportunidad de entender que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales – ora infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

Recientemente, el TFN llegaría a la misma conclusión luego de haber afirmado, sobre la base de una interpretación textual del art. 1094 del C.A., que *"[…] el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura del sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan […]"* (TFN, Sala G, 13/09/2022, Pilar Partes S.A. c/ DGA s/recurso de apelación, TF 32.232-A; TFN, Sala G, 13/09/2022, Kimberly Clark Argentina S.A. c/DGA s/recurso de apelación, TF 32.011-A; TFN, Sala G, 13/09/2022, Pilar Partes S.A. c/DGA s/recurso de apelación, TF 32.732-A).

XII. La **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** (en adelante "Cámara" o "CNACAF"), por su parte, consideraría que el auto de apertura del sumario correspondiente debía ser reputado nulo, de nulidad absoluta, por no cumplir con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. (CNACAF, 18/03/2014, Agencia Marítima Tagsa S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo, Expte. 40.306/13). En efecto, el citado acto administrativo no solo no determinaba con claridad los hechos constitutivos de la infracción, sino que tampoco contenía la liquidación de los tributos que pudieran corresponder. Así, la Cámara terminaría por aclarar que *"[…] si bien el instituto de la prescripción es de aplicación restrictiva, razón por la cual en caso de duda, debe preferirse la solución que mantenga vivo el derecho (del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema en Fallos: 327:1629 y 329:1012, entre otros), la nulidad del acto administrativo por ausencia de alguno de sus requisitos esenciales es de carácter absoluto y no puede ser soslayada (art. 14, inc. b), LNPA), pues importaría afectar el derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución Nacional"* (ibidem.

Ver también: CNACAF, Sala IV, 11/06/2013, Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27.435-A) c/DGA; CNACAF, Sala IV, Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA; CNACAF, Sala I, 23/02/2010, Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.).

XIII. Resulta interesante recordar en esta ocasión el ejercicio hermenéutico presentado por la Cámara, en el caso Arte Radiotelevisivo Argentino S.A., con relación al alcance otorgado a los términos empleados en el art. 1094 del C.A. Efectivamente, en dicha oportunidad, se llegaría a afirmar que *"[…] no asiste razón a la AFIP-DGA cuando sostiene que "la liquidación de los tributos que pudieren corresponder" tienen carácter "facultativo" cuando se dispone la apertura del sumario. En efecto, el art. 1094 utiliza el vocablo imperativo "dispondrá" y no una expresión facultativa como "podrá disponer", no dejando así lugar a interpretación alguna que le otorgue carácter opcional al acto de disponer la liquidación tributaria correspondiente. Más aún, de ser "facultativo" dicho acto, perdería sentido la parte final del inc. c) del art. 1094, que incluye, en los contenidos de la apertura sumarial, 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". […] [S]i en dicho inciso la norma aclaro específicamente que ello debía realizarse "cuando lo considere necesario", y al mismo tiempo utilizo de forma general el vocablo "dispondrá", debe concluirse que la liquidación de los tributos correspondientes no tenía carácter facultativo pues no utilizo la expresión "cuando lo considere necesario", sino que era una exigencia sustancial del acto de apertura sumarial"* (CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

En este mismo sentido, la Cámara recordaría lo oportunamente afirmado con relación a la exigencia del inc. b) del art. 1094 del C.A.: *"[la mencionada disposición] identifica los enunciados obligatorios con que debe contar el auto de apertura del sumario contencioso. Así, en el inc. b) del citado artículo se indica que debe disponer "la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado [...]". De donde se sigue que es imperativo ve*rificar la mercadería para luego correr vista de lo actuado, en especial por cuanto concierne al pago voluntario de la multa mínima (art. 930 C.A.). Con respecto a la citación efectiva del supuesto infractor, ella debe hacerse indefectiblemente y su falta deriva en la nulidad del acto". (CNACAF, Sala I, 23/02/2010, Unisel S.A. c/ AFIP – DGA – Resol. 9315/99 s/ ANA, Expte. 20.634/00; CNACAF, Sala III, 06/06/2013, Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. (TF 28.836-A) c/DGA, Expte. 21.830/2012).

Es importante destacar también, lo resuelto por la Sala 1 de la Cámara (CNACAF, Sala I Expte. 11.705/17, Henkel Argentina SA (TF 35.851-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo). La cuestión fáctica llevada a consideración en dicho pronunciamiento resulta análoga a la de autos en cuanto tampoco se había agregado en sede administrativa el sobre contenedor del DIT denunciado, pese a lo cual también se dispuso la instrucción del sumario. Atento a ello, el Tribunal de Alzada consideró que "De la reseña que antecede se sigue que la apertura de sumario es infundada. Es que el Jefe interino del Departamento de procedimientos Legales Aduaneros, al requerir que se remita la documentación original (carpeta contenedora del DIT y póliza), desconoció la información que previamente había sido recabada en función de la denuncia de fs. 1. Por un lado (...) se había puesto de relieve que la carpeta contenedora con el DIT original no se encontró, de allí que, si se considera que es requisito necesario contar con la documentación original para la prosecución del proceso, resulta contradictoria la decisión de instruir el sumario sin tener esa a la vista". Y continúa sentenciando que: "los antecedentes con los que contaba la

aduana (...) nunca pudieron servir de causa al auto que dispuso la apertura del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA. Ese acto entonces, como se anticipó, es nulo y por lo tanto no pudo producir el efecto suspensivo ni interruptivo que los arts. art. 805 y art. 937 del CA prevén para el cómputo de la prescripción, como se sostuvo en el pronunciamiento recurrido".

XIV. A la luz del estándar interpretativo comentado, surge del análisis de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 12197-6760-2009**, que el **auto de apertura de sumario** fue dictado el 12/10/2010 (fs. 17 del expte. adm.), se reduce a disponer la instrucción de sumario sin contar con la carpeta original del D.I.T. Nº 04 001 IT14 002092 W cuestionado.

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.

Sentado lo que antecede, corresponde hacer hincapié que, el **auto de apertura** (ver fs. 17) fue dictado **sin contar con la carpeta original del DIT** cuestionado, incluso la pertinente documentación original nunca fue agregada (ver constancia de fs. 23).

En ese marco, resulta claro que el actuar del servicio aduanero fue contrario a lo que preceptúa el art. 1094 del C.A..

Sobre la base de lo expuesto, queda en evidencia que la autoridad administrativa actuó fuera del marco de su competencia temporal, por lo que el acto administrativo resulta **nulo de nulidad absoluta** (art. 14 y 17 de la LNPA).

Por todo ello, **voto por:**

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en los Considerandos IX a XIV de la presente.

2) Declarar prescripta las acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 04 001 IT14 002092 W.

3) Con costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Declarar la nulidad del auto de apertura del sumario en los términos de lo dispuesto en los Considerandos IX a XIV de la presente.

2) Declarar prescripta las acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N° 04 001 IT14 002092 W.

3) Con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.26 09:49:34 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: 2023.06.26 14:03:29 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: 2023.06.26 14:06:57 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: 2023.06.26 14:07:23 -03:00