Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-16036569-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-55455652--APN-SGASAD#TEN - ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el expediente **EX-2023-55455652--APN-SGASAD#TEN: "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Que la actora, mediante apoderado, interpone en fecha 16/05/2023 recurso de apelación (RE-2023-55451571-APN-SGASAD#TFN) contra la Resolución RESOL-2019-346-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA recaída en el expediente SIGEA N°12197-8222-2013, en cuanto resolvió condenar a la firma LA TERESA S.A. y a la actora al pago de una multa equivalente a $63.417,16 y formular cargo por tributos por U$S 16.290,05 (derechos de importación, estadística e IVA) y $ 46.186,99 (IVA adicional y Ganancias), por encontrarla responsable de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en relación a la DIT N° 07 001 IT14 007153 F. En primer lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, desarrolla sus agravios. Alega la nulidad del auto de apertura de sumario, por carecer de los elementos esenciales normados en el art. 1094 del C.A. Asimismo, cita doctrina y jurisprudencia en sustento de su postura. Como consecuencia de ello, plantea la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. En el mismo orden de ideas, aduce que existió una vulneración del derecho de defensa y de obtener un pronunciamiento en plazo razonable, producto de la excesiva duración del proceso, habiendo transcurrido 16 años desde la oficialización de la destinación. Explica la naturaleza del seguro de caución y determina el alcance de su responsabilidad como aseguradora. Cuestiona la liquidación formulada y afirma la improcedencia de los rubros de IVA adicional y Ganancias, por aplicación del precedente "CLADD". En subsidio, plantea la confiscatoriedad de la tasa de interés. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se deje sin efecto la

resolución apelada, con costas a cargo del Fisco.

II.- Que la representación fiscal, en fecha 28/08/2023 contesta el traslado del recurso (archivo embebido al IF-2023-99983292-APN-DTD#JGM) y posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197- 8222-2013. En primer lugar, efectúa un resumen de los hechos. A continuación, cumple con la negativa genérica de todos y cada uno de los hechos y el derecho consignados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Rechaza el planteo de nulidad del auto de apertura y ratifica su validez para producir los efectos que la legislación le atribuye. Cita jurisprudencia. Asevera que la declaración de nulidad por la nulidad misma es improcedente. Al respecto, manifiesta que la actora no precisó de qué forma se vio privada de ejercer su derecho de defensa. En cuanto a la doctrina del plazo razonable, recuerda que su aplicación es para las personas físicas, conforme se desprende de la jurisprudencia de la CIDH. En relación al cuestionamiento de la tasa de interés, sostiene que la actora simplemente expone su mirada o criterio respecto de cómo deben aplicarse las tasas o de cuál es la que correspondería, pero no acredita ni alega afectación concreta alguna. Explica la naturaleza jurídica y efectos del contrato de fianza y arguye que la firma debe responder en iguales términos que el importador. Se allana parcial y exclusivamente en relación a la inclusión de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias incluidos en la liquidación tributaria. Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se rechace la apelación intentada por la actora, con costas.

III.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-8222-2013 (archivo embebido al IF-2023-143633548-APN- DTD#JGM) se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 3506/2013. A fs. 10 y siguientes se encuentra el sobre contenedor de la destinación en trato. A fs. 11 se agrega el aforo de la mercadería y a fs. 15 la liquidación de los tributos. A fs. 16 se decide la instrucción de sumario, en fecha 19/12/2014. A fs. 17 luce nueva liquidación por tributos y multa. A fs. 19 y vta. se dispone correr vista de todo lo actuado. A fs. 25/28 se presenta la actora y contesta vista. A fs. 29 vta. se encuentra la póliza N° 956869. A fs. 40/43 obra la resolución apelada y su notificación a fs. 50. Finalmente, la actora comunica la apelación ante el Tribunal y adjunta formulario F4 (fs. 46/48 y vta.)

IV.- Que por PV-2023-148508739-APN-VOCXXI#TFN se dispone trata excepción de prescripción opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 20/12/2023 (PV-2023-151237137-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y finalmente, en fecha 21/12/2023 (IF-2023-151645254-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

V.- Que corresponde decidir acerca del planteo de prescripción efectuado por la actora, en relación a la acción que posee el Fisco para perseguir el cobro de los tributos.

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, en tal sentido 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 hubiera cometido la infracción (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 **20/09/2009** (vencimiento de la prórroga de la destinación suspensiva, cfr. surge de la carátula del sobre contenedor adjunto a fs. 10). Y, por ende, no está controvertido que el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción de la que se trata ha comenzado a correr el 01/01/2010 y que el mismo vencía el 31/12/2014.

Que dicho plazo, se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario.

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto suspensivo, el acto 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, de la compulsa del auto de apertura del sumario se advierte que 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.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al auto de apertura, la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería y se formuló la liquidación de los tributos (fs. 11 y 15).

Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha 19/12/2014 (ver fs. 16 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 11 meses y 18 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que de dicho plazo- restaban cumplirse *13 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, 19/12/2014) *"... 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 se hace allí literal 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 RESOL-2019-346-E-AFIP- DEPRLA#SDGTLA dictada el **19/12/2019.**

Que, de este modo, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado **entre el 19/12/2014 (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el 19/12/2019 (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, conforme lo antes expuesto, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el 20/12/2019. Es decir, que desde allí comenzó a correr el plazo de 13 días que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (el aludido de 13 días) ***se cumplió el 01/01/2020*** 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). 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 **24/04/2023** (Comunicación/Notificación N° 23001NOTI084312P) 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 (ello en armonía con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A. y de conformidad con lo sostenido jurisprudencialmente por el suscripto). 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 esta Sala se ha expedido en similar sentido en los expedientes EX-2021- 120797268--APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.” (INLEG-2022-89857335-APN-VOCXXI#TFN), EX-2019-52824590-APN-SGASAD#TFN “JBS LEATHER ARGENTINA S.A.” (INLEG-2021-35654568-APN-VOCXXI#TFN) y EX-2020-67137511-APN-SGASAD#TFN “PRUDENCIA COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A.” (INLEG- 2022-126525910-APN-VOCXXI#TFN), entre otros.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197- 8222-2013 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT N° 07 001 IT14 007153 F.

2).- Costas a cargo del Fisco.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a III del voto del Dr. Segura y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Dicho lo que antecede, corresponde examinar si, como lo plantea la recurrente, la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, 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.

III.- En tales condiciones, 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 19/12/2014 (ver fs. 16 del expte. adm.), no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la

causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

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 el marco de lo descripto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2010 (tratándose de una operación de importación temporaria con vencimiento el 20/09/2009), la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2014 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de relativos al DIT Nº 07 001 IT14 007153 F.

Por ello, voto por:

1).- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante el SIGEA Nº 12197-8222-2013 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT Nº 07 001 IT14 007153 F.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA N° 12197- 8222-2013 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT N° 07 001 IT14 007153 F.

2).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.14 20:47:46 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: 2024.02.14 21:54:37 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: 2024.02.15 11:04:49 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 - GDE
Date: 2024.02.15 11:05:14 -03:00