República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-16624011-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Febrero de 2024

Referencia: EXPTE. N° 25.467-A - “CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación" - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**”, **Expediente N° 25.467-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/14 se presenta la firma CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PLA N° 7224/2008 dictada en el expediente ADGA 605.510/2003 - 12039-1342-2007, mediante la cual se condenó a la firma CONFORGUIAS S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 318.477,42 con más el CER en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que a través del DIT N° 7756-6/97, Conforguías S.A. documentó la importación temporaria de papel prensa para la confección de distintas guías y que de acuerdo a la documentación aportada, la mercadería se reexportó en su totalidad, conforme pasa a detallar. Expresa que en su calidad de aseguradora, solo posee las copias que lucen en el sumario, que considera consistentes para acreditar la reexportación de los insumos en cuestión. Asevera que en caso de que el servicio aduanero no cuente con la documentación original, deberá tener por válidas las copias presentadas y cotejadas con los listados informáticos, cuya agregación solicita. Señala que la infracción se habría cometido en el año 1998, la apertura de sumario se ordenó en el 2003 –al filo de la prescripción- y la vista se notificó en el 2005, plazos que no guardan relación con los indicados por el servicio aduanero para la guarda de la documentación, lo cual afecta su derecho de defensa. Plantea la aplicabilidad del CTC N° 408/96 a la operación en trato. Entiende que las observaciones efectuadas por el servicio aduanero no pueden ser suficientes para una imputación de carácter infraccional que obvie las reexportaciones que efectivamente fueron documentadas por la firma. En subsidio, pide la aplicación de lo dispuesto en el art. 898 del C.A. Cuestiona la exigencia tributaria formulada ya que la mercadería fue exportada en tiempo y forma; y por lo tanto, no se ha configurado el hecho imponible. En el supuesto de que el servicio aduanero considere que los desperdicios de papel resultan mermas que tienen valor comercial, solicita que se proceda a su valoración y liquidación. Por último, peticiona la agregación del original o copia certificada de la póliza mediante la cual se garantizaron los tributos. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 22/30 la demandada contesta el traslado del recurso conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Describe que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el

incumplimiento del tomador de la póliza. Expone que el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Argumenta que el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado el siniestro que autoriza a la DGA a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Invoca que el garante queda constituido en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo, sin necesidad de ninguna otra intimación judicial o extrajudicial, considerándose los plazos perentorios. Apunta que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo y con aplicación del régimen tributario vigente. Por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Hace referencia a la documentación enunciada por la Resolución ANA N° 47 Anexo III "B", indispensable para determinar la cancelación de la importación temporaria, que no fue presentada. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 35 se abre la causa a prueba que se produce a fs. 44/51, 57, 58/64, 66/85, 97/98, 107, 116, 125, 134, 144 y 153. A fs. 166 se cierra el periodo probatorio, a fs. 174 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 175 se ponen para alegar, agregándose a fs. 178/182 el alegato presentado por la actora; el Fisco no hizo uso del derecho conferido. A fs. 184 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12039-1342-2007 – ADGA 605.510/2003 se inicia con el acta denuncia N° 133/03 contra la firma CONFORGUIAS S.A. por la presunta comisión de la infracción tipificada en los arts. 970/972 del C.A., atento que no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 7756-6/97, cuyo vencimiento operó el 31/08/1998. A fs. 3/4 lucen prints de pantalla de consulta de del DIT y de una garantía global o unitaria de fecha 20/11/2003. A fs. 5 se glosa la carpeta del DIT involucrado con su documentación complementaria. A fs. 6, en fecha 22/12/2003 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 7/8 obra consulta de juicios universales. A fs. 12 el 04/11/2004 se establece la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería en infracción. A fs. 14, el 02/02/2005 se gira el expediente a los efectos de practicar la liquidación correspondiente. A fs. 15 se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 16/21 se agrega print de pantalla de consulta de empresas activas y consulta de juicios universales de fecha 02/05/2005. A fs. 22, el 04/05/2005 se corre vista a la imputada en los términos del art. 1101 del C.A., y se cita a CHUBB DE FIANZAS Y GARANTIAS S.A. en su carácter de garante de la obligación tributaria, quienes se notifican el 01/06/2005 y el 26/05/2005, respectivamente (fs. 23/24). A fs. 28/29 la aseguradora formula descargo. A fs. 31 se tiene por presentada a la garante, se provee la prueba ofrecida y se declara la rebeldía de la importadora, que se notifica el 26/12/2005. A fs. 57 la garante amplía su presentación y acompaña copias de permisos de embarque que se agregan a fs. 33/56. A fs. 58 se dispone una medida para mejor proveer, que se produce a fs. 65/66. A fs. 69 la Nota N° 1853/07 (DV REEX) comunica que se ha superado el plazo de conservación de los permisos de embarque solicitados. A fs. 75/78 se agregan copias de los CTC N° 5187/98 y 408/96. A fs. 81 la Nota N° 6956/08 (SE PRTE) informa que la mercadería del DIT de autos no se encuentra cancelada. A fs. 82/89 se glosan prints de pantalla de consulta al registro de infractores. A fs. 90/92 se dicta la Resolución DE PRLA N° 7224/2008, que se notifica a la aquí recurrente el 24/11/2008. A fs. 98/99 se acredita la interposición de recurso ante esta instancia. A fs. 100/102 se notifica la resolución aduanera a la importadora por edictos.

V.- 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., respecto de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 7756-6/97, registrado por la firma importadora CONFORGUIAS S.A. ante la Aduana de Bs. As., el 05/09/1997, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 31/08/1998.

VI.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, debo señalar, que de la compulsa de la actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de los tributos por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 7756-6/97, por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 6 de las act. adm.), y que si bien la cuestión no fue planteada, ni introducida por las partes, por el principio "Iura novit curia" se

consagra no sólo la facultad sino el deber del juzgador de resolver las sentencias con prescindencia del planteo de las partes principio que se encuentra plasmado en el art. 1143 del C.A., y asimismo, atento a la naturaleza material de las infracciones, no le resulta vedado al juzgador apreciarse de oficio en cuanto a la prescripción de la misma.

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, 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 a fs. 6 del expediente administrativo obra el auto de instrucción de sumario de fecha 22/12/2003. De su compulsa 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, el auto de apertura de sumario de fecha 22/12/2003 expresa: "*VISTO los hechos de autos por los que se da cuenta que la firma "CONFOR GUIAS SA" no habría regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería ingresada mediante D.I.T. N° 7756/6/97, lo cual configuraría la infracción tipificada en el art. 970 del Código Aduanero, DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DEL SUMARIO en los términos del art. 1090 inc. "c" del citado texto legal.*

Asimismo, DESE intervención a la DIV. VERIFICACION, mediante nota de estilo, a los fines de informar si la mercadería en trato era de importación prohibida según el Régimen General, a la fecha de infracción 31/08/98".

Que corresponde resaltar que lo actuado en autos ha sido 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, circunstancias que tuvieron lugar con posterioridad a la instrucción.

Así las cosas, según las constancias del expediente administrativo, la clasificación y valoración de la mercadería fue realizada el 04/11/2004 (ver fs. 12 de las act. adm.), y a su turno, la liquidación de los tributos se practicó entre el 02/02/2005 y 02/05/2005 (ver fs. 14/16), todo ello con posterioridad a la instrucción del sumario.

Que la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A. radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, así como el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que, conforme el criterio sostenido por el Dr. Segura en su 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 (con una composición diferente a la actual), estimo que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2003 -obrante a fs. 6 de las act. adm.- el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 del C.A.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2003, carece 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 31/08/1998 (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 01/01/1999, en los términos del art. 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2003, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 22/12/2003, 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. 6 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 04/05/2005 (ver fs. 22 de las act. adm.), una vez operada ampliamente 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 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 (…) 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 lo 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 DIT N° 7756-6/97, con costas a la DGA.

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

Por ello, VOTO POR:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VI.- del 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 relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT Nº 7756-6/97, en la Actuación N° 12039-1342-2007 – ADGA 605.510/2003, conf. arts. 803, y conc. del C.A

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

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VI.- del 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 relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT Nº 7756-6/97, en la Actuación N° 12039-1342-2007 – ADGA 605.510/2003, conf. arts. 803, y conc. del C.A

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

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.15 11:10:16 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: 2024.02.16 12:24:16 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: 2024.02.16 12:46:22 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 - GDE
Date: 2024.02.16 12:47:46 -03:00