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-2024-19460087-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2022-120260476- -APN-SGASAD#TFN “AFIANZADORA LATINOAMERICANA COMPAÑÍA DE SEGUROS 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 **N° EX-2022-120260476- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **“AFIANZADORA LATINOAMERICANA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”,**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso:

Determinar si la Resolución DE PRLA N° 2300/2018 dictada dictada con fecha 19 de abril de 2018 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12197-18053-2007, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone el archivo de la causa, en los términos del punto D.4 de la Instrucción General N° 9/17, y formula cargo a la imputada ROVAFARM ARGENTINA S.A. y a la aseguradora (aquí actora) en concepto de tributos adeudados por un monto equivalente a U$S 7.360,37 (Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A.) y por la suma de $ 19.875,71 (I.V.A. Adicional y Ganancias) en el marco de la presunta infracción al art. 970 el C.A. correspondiente a la DIT Nº 07 001 IT15 000784 J, cuyo vencimiento operó el día 10/07/2008.

II.- Fundamentos de la apelación:

Que con fecha 7 de noviembre de 2022 se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2022-119814825-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución arriba mencionada. En primer

lugar, efectúa un relato de los hechos que dieron lugar a la presentación del recurso. A continuación, plantea la nulidad absoluta de todo lo actuado, toda vez que la aduana no notificó la corrida de vista de las actuaciones administrativas no pudiendo ejercer su derecho de defensa. Agrega que hasta la fecha
nunca se ha notificado a mi representada una apertura de sumario por
una posible infracción al art. 970 del CA respecto de la DIT Nro. 07 001
IT15 000784 J en virtud de haber supuestamente garantizado la misma. Destaca que toma conocimiento del sumario recién con la notificación de la resolución aduanera aquí apelada y explica que si a una parte, ya sea por omisión, negligencia, desidia o decisión exclusiva de la aduana no se le corriera la vista prevista en el artículo 1101 del C.A., no podría siquiera, ofrecer prueba en el Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal, y por consiguiente “su derecho de defensa se vería gravemente conculcado”. Refiere a los arts. 7 y 14 inc. b), de la ley 19.549. Cita jurisprudencia. Asimismo, plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos. Transcribe los arts. 803, 804 y 805 del C.A. Considera que ha operado la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos por haber transcurrido ampliamente el plazo de cinco (5) años establecido en el art. 803 del C.A., resaltando que la destinación es del año 2007, y recién 15 años después, en el 2022, se notificó la resolución aduanera aquí apelada. Explica que el plazo de prescripción comenzó a contarse el 01/01/2009 (confr. Art. 804 del C.A.) y habiendo transcurrido casi cinco (5) años, en fecha 20/12/2013 fue dictado el auto de apertura de sumario. Asimismo, agrega que la Resolución aquí apelada de fecha 19/04/2018, fue notificada cuatro (4) años y siete (7) meses después, en fecha 18/10/2022, es decir cuando ya había evidentemente operado el vencimiento del curso de la prescripción. Cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicable al caso. Expone la violación del principio del debido proceso adjetivo como así también la vulneración del derecho a obtener una resolución judicial dentro de un plazo razonable agraviándose del derecho a obtener una resolución judicial dentro de un plazo razonable y advierte la flagrante vulneración del derecho de defensa, producto de la excesiva duración del proceso, habiendo transcurrido 15 años desde la supuesta comisión de la infracción. Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura. Analiza la naturaleza jurídica del seguro de caución, como así también, el alcance de la responsabilidad de la aseguradora. Manifiesta que no resultaría ajustada a derecho la pretensión aduanera que entienda que correspondería el reclamo de IVA adicional y ganancias conforme la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN –DGA resol. 2590/06 (Expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”. En cuanto al monto garantizado, explica que para el hipotético caso de tener que abonar la obligación tributaria reclamada, se deberá afrontar el pago de tributos con la limitación monetaria que el contrato establece, esto sería la suma máxima de $ 82.000, conforme póliza N° 43585 (Garantía 07001035437M). Subsidiariamente, la confiscatoriedad e ilegitimidad de la tasa de interés que el servicio aduanero aplica sobre los tributos que reclama. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia dejando sin efecto la resolución apelada con costas.

III.- Contestación del traslado:

Que con fecha 29 de marzo de 2023 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso (IF-2023-34474054-APN-DTD#JGM) negando todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Establece que lo resuelto en sede aduanera es ajustado a derecho, toda vez que se ha aplicado la normativa vigente que rige la cuestión en crisis y considera que dicha compañía aseguradora, en su calidad de garante, debe responder por ante el Servicio

Aduanero respecto de las obligaciones de su tomador. Analiza el Régimen de Importación Temporal explicando que la firma importadora no cumplió con las obligaciones a su cargo y que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes a dicho régimen recae exclusivamente sobre la importadora. Transcribe los artículos 272 y 274 del C.A. Seguidamente, indica que no se ha vulnerado el derecho de defensa de la actora toda vez que la aseguradora ha tenido la posibilidad de articular ampliamente su defensa y agrega que no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad citando jurisprudencia al respecto. Señala que no se ha producido en autos la pretendida prescripción de la acción para percibir tributos, por lo que solicita se rechace el planteo de la recurrente en este sentido, con costas. En cuanto al plazo razonable planteado por la actora, sostiene que el accionar del servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero, resultando la actividad desplegada conforme a derecho. Cita doctrina y jurisprudencia en relación al tema. Respecto a la tasa de interés aplicable y en lo que hace al planteo de confiscatoriedad efectuado por la actora, no procede apartarse de la aplicación ineludible de una norma federal (artículos 794 a 796 del C.A.) y sus normas reglamentarias. Establece que el deudor debe pagar un interés sobre el importe no ingresado en plazo y las tasas de interés aplicables a las deudas tributarias serán las que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía, conforme lo prevé el Código Aduanero. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Se allana parcialmente respecto a la aplicación de IVA adicional y ganancias. Finalmente acompaña como prueba las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12197-18053-2007, hace reserva del caso federal y peticiona que se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con costas.

IV.- Que en fecha 18/06/2023 mediante PV-2023-70190507-APN-VOCXXI#TFN se dispone tratar la nulidad y excepción de prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 20/12/2023 (PV) se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, con fecha /12/2023 (IF) pasan a sentencia.

V.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-18053-2007 (archivo embebido al IF-2023-34383017-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1 a 12 con la destinación en cuestión y documentación complementaria y a fs. 13 se agrega el acta de denuncia N° 481/2008. A fs. 14 se adjunta el contenido del sobre contenedor de la destinación. A fs. 16 y 20 obra el aforo de la mercadería y a fs. 21 la liquidación de tributos. A fs. 22/24 se efectúa la determinación de tributos y multa. En fecha 20/12/2013 a fs. 25/25vta. se dispone la instrucción de sumario y corrida de vista. A fs. 27 se encuentra la consulta de la garantía afectada a la destinación en trato. A fs. 29 surge que la importadora no posee antecedentes registrados computables A fs. 30/31, en fecha 19/04/2018, se encuentra la resolución aquí apelada y la constancia de su notificación con fecha 18/10/2022. A fs. 34 la recurrente acredita recurso de apelación ante este Tribunal, acompañando caratula dele Expediente y Formulario F4 (fs. 35 y 36).

VI.- Que, en primer lugar, cabe destacar que la resolución aduanera aquí apelada, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional por aplicación de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que, como se dijo en el considerando V, las actuaciones administrativas se iniciaron con la denuncia por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., como consecuencia de considerar el organismo aduanero que al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería, cuyo ingreso se documentó mediante la destinación suspensiva de importación temporaria Nº 07 001 IT15

000784 J, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen.

Que, en lo que al caso de autos concierne, por la Instrucción General referida se establece que deberá procederse al archivo de aquellas denuncias iniciadas por la presunta infracción al art. 970 del C.A. cuando el importe de la multa mínima no alcanzare la suma de $ 30.000, si el infractor careciera de antecedentes infraccionales por el artículo referido.

Que con dicho fundamento, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada el archivo de la denuncia, en virtud de que la liquidación practicada arrojó un monto de $ 27.701,34 en concepto de multa mínima y la firma no poseía antecedentes que la inhibieran de dicho tratamiento.

Que resulta indiscutible que dicha resolución resultó condenatoria para la importadora, si se tiene en cuenta que se ordenó formular cargo por los tributos que se consideraron adeudados e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento al régimen de importación temporaria, según lo previsto en el art. 274 del C.A.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre el planteo que efectúa la recurrente sobre la nulidad del procedimiento y, en consecuencia, de la resolución aduanera, en cuanto aduce que no fue notificada de la corrida de vista del sumario de marras prevista en el art. 1101 del C.A, y que, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa.

Que el art. 1101 del C.A. dispone que *"(…) cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (…)"*.

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario, ninguna intervención se le dio ni al importador ni a la aseguradora garante ya que los actos procesales cumplidos posteriormente fueron realizados en su totalidad por el servicio aduanero. Es decir, no existió oportunidad alguna de acompañar -o en su caso, solicitar su agregado- de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporaria.

Que, si bien de la Aduana dispuso en el mismo auto de instrucción de sumario la corrida de vista a la firma Rivofarm Argentina SA y la citación en garantía a su aseguradora, lo cierto es que no se notificó a la aquí recurrente de tal acto, ello en razón de que no hay constancias en las mismas de la efectiva notificación del auto de fs. 25/25vta. en las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa.

Que, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y a la importadora se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 2300/2018, aquí apelada, sin que con anterioridad se notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse. Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A. ya citado.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que "*sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados* (…)".

Que indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), esto es, conferir vista a la aseguradora a fin de que aporte la documentación que creyera idónea, siendo dicho procedimiento la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que el proceder del servicio aduanero afecta no sólo el derecho de defensa frente a la imputación administrativa sino también los más elementales principios constitucionales del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

Por su parte, la LNPA, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el art. 7°, inc. d) que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la omisión incurrida desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que en base a lo expuesto precedentemente, cabe concluir que la omisión de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A. en el sumario que dio origen a esta causa torna nula la Resolución DE PRLA N° 2300/2018, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que por lo demás, conviene aclarar que no resulta óbice a lo expuesto que en la resolución aduanera aquí apelada se ordenara el archivo de la denuncia en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (DGA), pues tratándose de la investigación de un ilícito, previo a disponer su archivo con fundamento en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción, correspondía que el servicio aduanero determinase en forma fehaciente la configuración de la infracción imputada a la importadora que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que ahora se pretenden exigir a la importadora y aseguradora en su carácter de garante de la obligación en trato.

Que lo expuesto implica que el deber o facultad de disponer el archivo de la denuncia por parte de la Aduana recién nacería cuando la infracción ha quedado acreditada y, en consecuencia, el monto de la sanción también determinado. Cabe señalar que no se trata únicamente de verificar el monto por el que procedería la multa, sino, además y fundamentalmente, de la necesidad de determinar mediante el procedimiento correspondiente, como ya se dijo, la existencia misma de la infracción que da lugar a la aplicación de una multa por la infracción endilgada.

Que, en definitiva, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del C.A., que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución DE PRLA N° 2300/2018, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.. Por lo tanto, la D.G.A. deberá proceder a notificar la corrida de vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la aquí actora, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa. Ello en virtud de que la consecuencia del dictado de nulidad de la resolución aduanera adquiere efectos “ex post”, subsistiendo todos aquellos actos anteriores consecuencia de la suspensión de la prescripción dispuesta por el art. 805 inc. a) del C.A.

VIII.- Que resulta oportuno, a continuación, tratar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora. No se encuentra discutido en autos que el vencimiento de la DIT operó el 10/07/2008. En consecuencia, y de conformidad con lo dispuesto en los arts. 803 y siguientes, el curso de la prescripción tributaria comenzó a correr el 01/01/2009. Dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de apertura de sumario (20/12/2013); ello, en virtud del art. 805 del C.A. que estipula que la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de 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, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la actora, atento a que -conforme lo aquí resuelto- la acción del fisco para percibir tributos continua suspendida. Sin costas.

IX- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás planteos de la actora.

Por ello, voto por:

1.- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

2.- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 2300/2018 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la notificación de la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-18053-2007.

3.- DEVOLVER las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

4.- Costas a cargo de la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

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

II.- En tales condiciones, considero pertinente analizar el planteo efectuado por la recurrente sobre la nulidad del procedimiento como consecuencia de no haberse notificado la corrida de vista del sumario, violentando así su derecho de defensa.

III.- A tales efectos, es menester traer a colación que, luego del acta de denuncia por presunta infracción al art. 970 por parte de la importadora, se dispuso la instrucción del sumario conjuntamente con la corrida de vista (fs. 25 de las Actuaciones Administrativas) e inmediatamente después se dictó la Resolución apelada en autos.

A lo precedentemente expuesto, es dable recordar que en ningún momento se notificó la corrida de vista a la actora, siendo este acto obligatorio conforme la normativa aplicable.

En ese entendimiento del asunto, queda en manifiesto que la demandada no cumplió con lo dispuesto en el art. 1101 del CA: "Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (...)"

Esta situación denota que la actora no tuvo oportunidad de ejercer sus derechos, encontrándose vulneradas las garantías elementales del debido proceso y el derecho de defensa con raigambre constitucional y convencional, concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde ha sostenido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales e infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

Por consiguiente, la LNPA indica que, antes de la emisión del acto administrativo (en este caso la resolución definitiva), deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico (cfr. art. 7°, inc. d), por lo que la ausencia de algunos de estos requisitos hace que el acto sea nulo de nulidad absoluta e insanable (cfr. art. 14 inc. b).

En tal entendimiento del asunto, la omisión de notificar la corrida de vista de lo actuado (cfr. art. 1101 del CA) se traduce en un incumplimiento palmario a estos requisitos, por lo que la resolución definitiva dictada en el expediente administrativo carece de validez en su totalidad.

IV.- Con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas al Fisco.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Declarar la nulidad de la resolución DE PRLA N°2300/2018, en los términos dispuestos en el considerando III de la presente.

2) Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

1.- RECHAZAR el planteo de prescripción tributaria planteado por la actora. Sin costas.

2.- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 2300/2018 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la notificación de la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12197-18053-2007.

3.- DEVOLVER las actuaciones a la DGA a los fines mencionados en el considerando VII in fine de la presente.

4.- Costas a cargo de la DGA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.23 09:43:14 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: 2024.02.23 10:12:01 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: 2024.02.23 18:27:03 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: 2024.02.23 18:27:28 -03:00