**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2024-21001699-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 28 de Febrero de 2024

**Referencia:** SENTENCIA - Expediente N° 32.125-A - LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A.

---

## *Tribunal Fiscal de la Nación*

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 32.125-A:**

**El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:**

**I.- Objeto del proceso:** Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 9520/11, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 19/12/2011, en la Actuación N° 608514-884-2005, en cuanto por su artículo 3º se formula cargo en concepto de tributos adeudados a la recurrente- en su calidad de garante de la importadora IERACE Y CÍA S.A.- por la suma de $ 17.796,83, ajustado conforme al Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., por encontrarla responsable de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

**II.- Fundamentos de la apelación:** A fs. 10/18 se presenta por apoderado LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, se expide en relación a la procedencia del recurso. A continuación desarrolla sus agravios. En primer lugar, aduce la nulidad del procedimiento por falta de notificación al domicilio denunciado en autos. Asimismo, argumenta que el deber de responder se extiende al límite de la póliza, sin que corresponda incluir derechos adicionales. Agrega que la inclusión de los impuestos internos (IVA adicional, derecho adicional y anticipo de impuesto a las ganancias) en tanto tienen sustento en la presunción de comercialización de la mercadería, es improcedente. Entiende que la Resolución N° 72/92 es inconstitucional ya que creó un tributo, en expresa violación a la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia. En relación a los intereses, cuestiona el momento desde el cual comienzan a computarse, aseverando que no debe responder por la mora del importador. Finalmente, plantea la inconstitucionalidad del régimen de ajuste dispuesto por la

Ley N° 25.561. Para concluir, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

**III.- <u>Contestación del traslado:</u>** A fs. 28/33 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Se opone al planteo de nulidad formulado por la actora. Entiende que, lejos de definir el hecho generador de la obligación tributaria, el servicio aduanero se limitó a aplicar la normativa vigente, derivada del incumplimiento de una obligación legal. Cita jurisprudencia. En cuanto al límite de la póliza, aduce que los tributos fueron liquidados conforme al régimen vigente, que era conocido por la actora. Especifica que se produjo el siniestro que deriva en la obligación de afrontar el pago de los tributos. Recuerda la aplicación del principio de legalidad, en relación al CER. En cuanto a los intereses, arguye que es pacífica la doctrina y jurisprudencia que establece que se computan desde el décimo día hábil desde la comunicación al deudor principal. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal. Solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas a la recurrente.

**IV.-** Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 608514-884-2005 se inician a fs. 1/2 con el acta de denuncia N° 2411/05 (de fecha 07/05/2005). A fs. 7 obra el sobre contenedor de la destinación N° 00 001 IT14 005588 X. A fs. 9 se dispuso la instrucción de sumario, en fecha 20/12/2006. A fs. 11 se encuentra el aforo de la mercadería y a fs. 13 se liquidaron los tributos y la multa. A fs. 16 luce la consulta de la garantía afectada a la operación. A fs. 17 vta. se dispone correr vista de lo actuado. A fs. 44 se declaró en rebeldía a la importadora. A fs. 50/54 se agrega la resolución apelada, notificada a fs. 59 y vta. A fs. 60/61 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante el Tribunal y acompaña formulario F4.

**V.-** Que a fs. 34 se abrió la causa a prueba, en fecha 10/09/2013. A fs. 53 se certificó la prueba producida y a fs. 54 se declaró cerrado el periodo probatorio.

En fecha 29/11/2023 se elevan los autos a la Sala "G" (PV-2023-142464407-APN- VOCXXI#TFN) y en fecha 06/12/2023 se ponen para alegar. Finalmente, en fecha 15/02/2024, pasan a sentencia (IF-2024-16166584- APN-VOCXXI#TFN).

**VI.-** La cuestión de autos radica en determinar si la Resolución N° 9520/2011 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de la actuación SIGEA Nº 608514-884-2005 resulta ajustada a derecho.

**VII.-** Que en primer término, corresponde analizar si el auto de apertura de sumario es válido, toda vez que ello tendrá incidencia en el cómputo de los plazos prescriptivos.

Que si bien estas cuestiones no forman parte del elenco de los agravios esgrimidos por la recurrente, corresponde su tratamiento de oficio, toda vez que nos encontramos frente a cuestiones que deben ser abordadas por el juzgador, por imperio del principio de juridicidad.

Cabe destacar que sin perjuicio de la jurisprudencia de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que sostiene una postura contraria ("Alba Compañía Argentina de Seguros S.A.- TF 31744-A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 01/09/2022,

"Aseguradora de créditos y garantías S.A. (TF 21603- A) c/ DGA", del 24/10/2008, "Gibaut Hnos Manufacturas de Cuero SA TF 25387-A y otro c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 02/03/2017) entiendo que la mentada declaración de oficio no equivale al dictado de una resolución *"extra petita"*.

Que es claro que el principio de congruencia tiene su correlación con el de *iura novit curia*. Así lo ha explicado la CSJN: *"El principio de congruencia impone a los jueces y tribunales decidir de conformidad con los hechos y pretensiones deducidas (arts. 34, inc. 4º y 163, inc. 6º del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), limitación infranqueable en el terreno fáctico (congruencia objetiva), pero que no rige en el plano jurídico donde la fundamentación en derecho o la calificación jurídica efectuada por los litigantes no resulta vinculante para el juez a quien, en todos los casos, le corresponde "decir el derecho" (iuris dictio o jurisdicción) de conformidad con la atribución iura curia novit."* (Fallos 337:1142)

En efecto, los principios antes citados, lejos de ser opuestos, deben interpretarse en forma armónica y complementaria, al declarar la nulidad y, en consecuencia, la prescripción como en el caso de autos, no se está incorporando al proceso una cuestión extraña, sino únicamente aplicando las disposiciones que el Código Aduanero regula al respecto, es decir, subsumir el hecho en la norma jurídica.

En materia de prescripción, así como también en lo relativo a temas sustanciales que traducen el control de legalidad sobre el procedimiento-como por ejemplo, los requisitos del art. 1094 del C.A. -no se trata de suplir las omisiones de las partes o convertirse en intérprete de su voluntad implícita, sino de aplicar institutos que operan de pleno derecho, más allá de ser o no alegados.

Que no debe confundirse el "objeto del proceso" conformado por el hecho materia de litigio con el "procedimiento", esto es la suma de disposiciones que obligan a utilizar parámetros comunes tales como las nulidades absolutas y los plazos prescriptivos.

En efecto, el procedimiento es el que rige la "forma" en que deben actuar el instructor y los juzgadores velando por el principio constitucional del debido proceso, en un escenario armónico en todas las instancias.

Pongamos como ejemplo que la resolución apelada careciera de fecha o firma del sentenciante y esto no fuera advertido por la defensa, ¿debería el juez revisor distraer su mirada ante la evidente falencia nulificante y centrar su sentencia en el fondo de la cuestión? pues no. El derecho procesal no es un capricho de cumplimiento optativo o pendiente de reclamo, por el contrario, es el Juez quien debe asegurar que la validez del procedimiento se mantenga incólume, más allá de lo alegado por las partes.

Que, con relación a los tributos, 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 interruptivo y/o 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. 9 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha 20/12/2006.

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, sino hasta después de operada la prescripción.

Que el propio acto dispone *"(...) PASEN las actuaciones a la División Verificación -RAMO B, a efectos que tenga a bien, informar el valor en aduana, posición arancelaria y demás tributos que gravaren la importación de la mercadería amparada por la Destinación N° 00 001 IT14 005588 X (...)"* 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 recién en fecha **26/03/2008** (cfr. sello de fs. 11 vta.) se produjo el aforo y en fecha **31/03/2009** se solicitó que se formule liquidación, lo que obra a fs. 13.

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. N° 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 20/12/2006-obrante a fs. 9 de las actuaciones administrativas, 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 la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos del art. 805 inc. a).

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 15/10/2001, conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para imponer penas como para perseguir el cobro de tributos por parte del Fisco (conf. arts. 803 y 934 del C.A) y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2002 y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2006, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 20/12/2006, 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. 9 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 15/06/2017 (ver a fs. 17 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. N° 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 N° 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 CSJN. 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. 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", sentencia del 27/04/17; 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", sentencia del 15/03/18, 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 (TF 28836- 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 perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 00 001 IT14 005588 X, de la firma IERACE Y CIA. S.A., en las actuaciones SIGEA N° 608514-884-2005.

**3).-** Costas a cargo del Fisco.

**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 perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 00 001 IT14 005588 X, de la firma IERACE Y CIA. S.A., en las actuaciones SIGEA N° 608514-884-2005.

**3).-** Costas a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

*Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Claudia B. Sarquis, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel Nathan Licht (Art. 1162 del C.A.).*

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.28 12:02:58 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: 2024.02.28 12:28:52 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: 2024.02.28 12:29:17 -03:00