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-2024-54801864-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2022-135116156- -APN-SGASAD#TFN - PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2022-135116156- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES 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° 2222/2018, dictada en fecha 18/04/2018 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12210-874-2009, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone *"**ARTICULO 1°: ARCHIVAR** sin más trámite las presentes actuaciones en los términos de la Instrucción General N° 9/17 (D.G.A)" y "(…) **ARTICULO 3°: FORMULAR CARGO** a la firma **FELICETTI EDUARDO OSCAR (CUIT N° 20-16725450-1)** con relación a la **DIT 06 073 IT14 000904 K** en concepto de TRIBUTOS ADEUDADOS, por la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES DOS MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y DOS CON 73/100 (u$s 2.482,73.-) y por la suma de PESOS SEIS MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS CON 41/100 ($ 6.752,41) en concepto de PERCEPCIÓN DE IVA ADICIONAL Y DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS e **INTIMAR A SU PAGO** a la imputada y a la firma **"PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.** (…)"*

II.-Fundamentos de la apelación:

Que en fecha 15/12/2022 la actora se presenta mediante apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2022-135113407-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución mencionada en el considerando precedente. En primer lugar, detalla un relato de los hechos que dieron lugar a la presentación del recurso. A continuación, plantea la nulidad del procedimiento instruido por el servicio aduanero y afirma que el auto de instrucción sumarial no cumple con los requisitos exigidos por el régimen legal (Art. 1.094 del C.A.) y agrega que el auto de apertura de

sumario no fue notificado. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Asimismo, destaca que el auto que dispone la instrucción de sumario dictado en 28/06/2013 no suspendió ni interrumpió la prescripción de las acciones penal y tributaria, en tanto no fue notificado y recién toma conocimiento al notificarse de la resolución aquí recurrida, cuando ya había acaecido la prescripción de ambas, catorce (14) años después del presunto hecho infraccional. Establece que el dictado de la resolución aquí recurrida, de fecha 18/04/2018 y notificada recién en 01/12/2022, ningún efecto causa al respecto, resultando nula en razón de la nulidad del proceso, por falta de motivación y por incumplimiento de la vista para la defensa, por nulidad del auto de instrucción sumarial, ineficaz además en razón de la ausencia de su notificación. Argumenta la improcedencia del reclamo respecto del iva adicional y del impuesto a las ganancias, y la inaplicabilidad de la determinacion de los tributos aduaneros en dolares estadounidenses. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se disponga la nulidad del proceso y la prescripción de la acción tributaria.

III.- Contestación del traslado:

Que la representación fiscal, en fecha 29/03/2023, contesta el traslado del recurso (IF-2023-34453532-APN-DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12210-874-2009. Efectúa un breve relato de los hechos. Seguidamente, explica que en el presente caso el plazo de prescripción de las acciones del servicio aduanero para percibir tributos comenzó a correr a partir del 01/01/2009, por lo que la acción para perseguir el pago del tributo se encontraba vigente hasta el año 2014 de no mediar actos interruptivos de la prescripción. Aclarado ello, señala que la acción para perseguir los tributos no está prescripta toda vez que el servicio aduanero dictó instrucción de sumario el 28/06/2013, por lo tanto, el fisco poseía tiempo para dictar el acto hasta el 28/06/2018 y el acto fue dictado el 18/04/2018. Asimismo, niega que haya operado la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 805 y concordantes del C.A. En cuanto al fondo de la cuestión, aduce que se ha configurado la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A.. Finalmente ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-874-2009 (archivo embebido al IF-2023-34410867-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/3 con el acta de denuncia N° 77/09 en razón de la presunta infracción al art. 970 del C.A. por parte de OSCAR EDUARDO FELICETTI. A fs. 4 obra el sobre original de la destinación N° 06 073 IT14 000904 K con su correspondiente documentación. A fs. 6 se adjunta aforo de la mercadería (17/02/2009) y a fs. 7 luce la liquidación de tributos. A fs. 10 se efectúa la determinación de tributos y multa. Con fecha 28/06/2013 se dispuso la instrucción de sumario (fs. 11). A fs. 14 surge que el importador no posee antecedentes registrados computables. A fs. 15/15vta. consta la resolución aquí apelada y su notificación con fecha 01/12/2022 (fs. 17). A fs. 18/18vta. la actora comunica la apelación ante este Tribunal y adjunta formulario F4 (fs. 23/24).

V.- Que en fecha 14/09/2023 (PV-2023-108681950-APN-VOCXXI#TFN) se dispone tratar la nulidad opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 11/05/2024 mediante PV-2024-48703723-APN-VOCXXI#TFN se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, en fecha 14/5/2024 mediante IF-2024-49770578-APN-VOCXXI#TFN pasan a sentencia.

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 IV, 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 de importación temporal N° 06 073 IT14 000904 K, no habría sido regularizada su situación, incurriendo así el importador, 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 $ 7.659,22 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 el importador, 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 se le ha corrido vista del sumario de marras, 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 de fs. 11, 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, en efecto, las únicas notificaciones que se cursaron a la aseguradora y al importador se realizaron a efectos de hacerles saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 2222/2018, 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 e importador 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 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 las notificaciones 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 Nº 2222/2018, 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 al importador que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que ahora se pretenden exigir al importador 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.

En relación a esta cuestión, destaco que con el mismo criterio me he pronunciado en una causa análoga a la de autos, EX-2022-115541586- -APN-SGASAD#TFN “SANCOR COOPERATIVA DE SEGUROS LTDA c/DGA s/recurso de apelación” de fecha 04/11/2023, sentencia que fuera confirmada por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, con fecha 23/04/2024.

La Cámara antes citada afirma que “*En esas condiciones, deviene aplicable el criterio adoptado por esta Sala en las causas 29997/11 “Cosena Seguros SA (TF 24583-A) c/ DGA”, resol. del 9/2/12 y 56691/15 “Ramirez, Horacio Omar c/ DGA”, resol. del 5/4/16, en las que resolvió que la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero no consagra un inútil formalismo sacramental, sino que con ella se pretende dar plena dimensión al derecho constitucional a ser oído antes de la emisión del acto que pone fin a un sumario infraccional; de manera que su incumplimiento por parte de la administración no puede ser saneado a posteriori*

y en otra instancia, quedando el acto fulminado de nulidad al no haberse concretado los procedimientos pertinentes." ("SANCOR COOPERATIVA DE SEGUROS LTDA (TF 115541586-A) c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO" Expte. 3259/2024.

A mayor abundamiento, agrega que "*el acto resulta insalvablemente nulo; en este caso, por falta de causa, toda vez que no se encuentran fehacientemente acreditadas las circunstancias que darían sustento al reclamo de los gravámenes"*. Idéntico criterio se aplica, más recientemente, en las causas 46837/22 "Gax SA (TF 77575105-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 13/9/22, y 46832/22 "Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 20/9/22, entre otras.

Finalmente, en igual sentido, la Sala IV de la C.N.A.C.A.F. se expidió en las causas JBS LEATHER ARGENTINA SA (TF 140339068-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, 04/04/2024, INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA SA (TF 12233751-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, 04/04/2024y CURTIEMBRE ARLEI SA (TF 69663664-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", 12/03/2024, entre muchas otras.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución DE PRLA N° 2222/2018, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., con costas al fisco. Por lo tanto, la D.G.A. deberá proceder a correr la vista dispuesta en el art. 1101 del C.A., a la actora, a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa. Todo ello con costas al fisco.

VIII.- Que corresponde, 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 04/04/2008. En consecuencia, y de conformidad 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 (28/06/2013); 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. Sin costas.

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° 2222/2018 en orden a la omisión por parte de la DGA de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que ha tramitado como expediente N° 12210-874-2009.

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

4).- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

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

II.- De acuerdo con la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la actora. 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 (fs. 11 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 corrió vista de la instrucción de sumario a la actora, siendo este acto obligatorio conforme la normativa aplicable.

III.- 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”.

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 tales circunstancias, la omisión de correr 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° 2222/18, 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. Licht.

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

1).- Declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 2222/18, en los términos dispuestos en el considerando III del Voto del Dr. Licht.

2).- Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.24 16:26:19 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: 2024.05.24 16:29:33 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: 2024.05.27 10:16:04 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: 2024.05.27 10:18:18 -03:00