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-2024-58725962-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 4 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-20587909- -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-2023-20587909- -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° 4406 dictada en fecha 22/06/2017 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 12210-380-2006, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone *"**ARTICULO 1°:** **ARCHIVAR** sin más trámite las presentes actuaciones en los términos de la Instrucción General N° 11/16 (DGA)" y "(…) **ARTICULO 3°:** **FORMULAR CARGO** a la firma **FELICETTI EDUARDO OSCAR (CUIT N° 20-16725450-1)** y a la garante **PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.** con relación a la **DIT 05 073 IT14 000738 Y** en concepto de **TRIBUTOS ADEUDADOS**, por la suma de **DÓLARES SETECIENTOS CUARENTA CON 49/100 (u$s 740,49.-)** y por la suma de **PESOS DOS MIL DOSCIENTOS QUINCE CON TREINTA Y OCHO CENTAVOS ($ 2.215,38)** en concepto de PERCEPCIÓN DE IVA ADICIONAL Y DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS e **INTIMAR A SU CANCELACIÓN,** haciendo saber respecto de la garante, que se formulará dentro de los límites y por los rubros afianzados mediante la Póliza N° 155399 (…)"*

II.-Fundamentos de la apelación:

Que en fecha 1/2/2023 la actora se presenta mediante apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2023-12036868-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 Código Aduanero), agrega que el auto de apertura de sumario no fue notificado y tampoco se corrió vista para la defensa, como lo impone el art. 1101 del C.A., privándola de la posibilidad de presentar su descargo y de ejercer su derecho de defensa tutelado por el art. 18 de la C.N.. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Asimismo, destaca que el auto que dispone la instrucción de sumario dictado en 07/08/2012 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 supuesto hecho infraccional. Establece que el dictado de la resolución aquí recurrida, de fecha 22/06/2017 y notificada recién en 23/12/2022, 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, como así también 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 05/09/2023, contesta el traslado del recurso (IF-2023-104120502-APN-DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12210-380-2006. Efectúa un breve relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Seguidamente, afirma que la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, notiene existencia autónoma, ya que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe un perjuicio. Cita jurisprudencia. Explica que el auto de apertura de sumario resulta válido y plenamente eficaz de producir los efectos que el propio C.A. le asigna a su sólo dictado, en este caso, suspender la prescripción de la acción de mi mandante para el cobro de los tributos. Asimismo, niega que haya operado la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos. Admite que el criterio sentado en la sentencia de la Corte Suprema en el fallo “CLADD ITA SA” (TFN 23.343-A) de fecha 26/11/19 se determinó después de haberse dictado la Resolución Aduanera DE PRLA N° 4406/17, por lo que la misma no pudo aplicar dicho precedente y requiere, en cuanto este punto, que las costas sean impuestas en el orden causado. Finalmente ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-380-2006 (archivo embebido al RE-2023-104109640-APN-DTD#JGM) en lo que aquí interesa, se inician a fs. 1/6 con la solicitud de prórroga de importación temporaria. A fs. 8/9, con fecha 22/9/2010 surge el acta de denuncia N° 211/10 en razón de la presunta infracción al art. 970 del C.A. por parte de OSCAR EDUARDO FELICETTI. A fs. 11 obra el sobre original de la destinación N° 05 073 IT14 000738 Y con su correspondiente documentación. A fs. 13 se adjunta aforo de la mercadería (13/10/2010) y a fs. 14 luce la liquidación de tributos. Con fecha 07/08/2012 se dispuso la instrucción de sumario (fs. 19). A fs. 22/23 consta la consulta de la garantía afectada a la operación. A fs. 26 se efectúa la determinación de tributos y multa y a fs. 27 la liquidación final. A fs. 30 surge constancia de que el contribuyente no posee antecedentes registrados computables. A fs. 31/31vta. consta la resolución aquí apelada y su notificación con fecha 23/12/2022 (fs. 34). A fs. 35/35vta. la actora comunica la apelación ante este Tribunal y adjunta formulario F4 (fs. 44/45).

V.- Que mediante PV-2023-113914167-APN-VOCXXI#TFN se dispone tratar la nulidad y excepción de prescripción opuestas por la actora como de previo y especial pronunciamiento. En fecha 27/05/2024 (PV-2024-

55096099-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala “G” y finalmente, en fecha 28/5/2024, pasan a sentencia (IF-2024-55718671-APN-VOCXXI#TFN).

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° 11/16 (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° 05 073 IT14 000738 Y, 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 establecieron las pautas procedimentales para que las autoridades administrativas a cargo de las distintas áreas, dispongan el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de PESOS QUINCE MIL ($ 15.000).

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 $ 2.294,78 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. 19, 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° 4406/2017, 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 N° 4406/2017, 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° 11/16 (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° 4406/2017, 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 por la forma en la que se resuelve no corresponde tratar las demás cuestiones planteadas.

Por ello, voto por:

1).- DECLARAR la nulidad de la Resolución DE PRLA N° 4406/2017 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° 12210-380-2006.

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

3).- 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. 19 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° 4406/2017, 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° 4406/2017, 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: 2024.06.04 15:04:05 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: 2024.06.04 15:22:28 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: 2024.06.04 22:29:16 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.04 22:29:37 -03:00