Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-66764525-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 33.418-A - BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE 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, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expediente N° 33.418-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° 7070/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 10/10/2012, en la actuación SIGEA N° 12197-19329-2005, en cuanto condena a la firma ZF ARGENTINA S.A. al pago de una multa de $64.773,77, reclamando asimismo-conjuntamente a la garante- el pago de tributos por $78.437,44, por encontrarla responsable de la infracción tipificada en el artículo 970 del C.A. respecto a la DIT N° 00 001 IT15 000195 V, con vencimiento el 20/01/2002.

II.- Fundamentos de la apelación: Que la actora, mediante apoderado, interpone en fecha 05/06/2013 recurso de apelación (fs. 11/18) contra la resolución aludida. En primer lugar, relata los antecedentes del caso. A continuación, plantea la excepción de prescripción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia. Asevera que el trámite administrativo tuvo una duración desproporcionada y que, debido a ello, se afectó la garantía del "plazo razonable". Cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable. Sostiene que la actividad del servicio aduanero afectó su derecho de defensa, sin permitir que la actora pueda producir la prueba oportunamente ofrecida. Asevera que el límite de la responsabilidad debe ceñirse al monto de la póliza y que aquella no fue agregada en original a las presentes actuaciones. Opone la improcedencia del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), alegando la imposibilidad de que un reglamento de necesidad y urgencia pueda regular materia tributaria.

Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: Que la representación fiscal (fs. 28/36) en fecha 10/02/2015 contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-19329-2005. En primer lugar, efectúa un resumen de los hechos. A continuación, cumple con la negativa genérica de todos y cada uno de los hechos y el derecho consignados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Niega que haya operado la prescripción de la acción del Fisco, encontrándose suspendida desde el dictado del auto de apertura sumarial. Explica que de las constancias del expediente administrativo surge que la importadora no cumplió con el régimen al que se adhirió, sin que existan constancias de la reexportación de la mercadería en tiempo y forma. Agrega que ello ocasionó el acaecimiento del siniestro que habilita al servicio aduanero el reclamo dirigido a la garante. Detalla el régimen jurídico aplicable a la importación temporal (Decreto N° 1439/96) y la carga de la prueba. Para concluir, defiende la legalidad de los conceptos incluidos en la liquidación tributaria. Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del Caso Federal y solicita que se rechace la apelación intentada por la actora, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-19329-2005 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 2251/05. A fs. 7/14 se encuentra el aforo y la liquidación tributaria. A fs. 15, en fecha 28/12/2007, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 26 y vta. se dispone correr vista de todo lo actuado (notificada a fs. 30/31). A fs. 39/47 se presenta la importadora y formula descargo. A fs. 56/59 obra la Nota N° 5173/12 (SE PRTE). A fs. 61/74 se agregan constancias del Registro de Infractores. A fs. 75/79 luce la resolución apelada (notificada a fs. 88 y 93 vta.).

V.- Que a fs. 37 se abrió la causa a prueba. En fecha 30/04/2024 se certificó la prueba producida y en fecha 30/04/2024 se declaró cerrado el período probatorio. En fecha 30/04/2024 (PV-2024-44391130-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y por IF-2024-45106997-APN-VOCXXI#TFN se ponen para alegar. Finalmente, en fecha 02/06/2024 (IF-2024-57575157-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que en primer término corresponde tratar la excepción de prescripción planteada por la actora.

Que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción-relativo a la acción que ejerce el Fisco para el cobro de los tributos- en los arts. 803 y concordantes.

Que, en tal sentido el art. 803 del C.A establece que: *"Prescribe 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 (art. 804 del C.A.).

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **20/01/2002** (ver fs. 6 de las act. adm.). Y, por ende, no está controvertido que el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción de la que se trata ha comenzado a correr el 01/01/2003 y que el mismo vencía el 31/12/2007.

Que dicho plazo, se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario.

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto suspensivo, el acto 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, de la compulsa del auto de apertura del sumario se advierte que 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.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al auto de apertura, la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería y se formuló la liquidación de los tributos (fs. 7/14 de las act. adm.).

Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha **28/12/2007** (ver fs. 15 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 11 meses y 27 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que de dicho plazo- restaban cumplirse *4 días*, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 28/12/2007) *"... hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión:..."*.

Que el C.A. no posee disposición alguna que imponga un plazo al servicio aduanero para notificar la resolución dictada, cabe recordar que el art. 1017 del C.A. dispone que *"1. Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero."*

Que en cuanto a las notificaciones, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos dispone que *"(…) las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas."*

Que tal como interpretó este Tribunal (Sala "F") en el precedente **ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación**" -expediente **EX-2019-112544550- -APN-SGASAD#TFN** *"(…) la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley 22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, in re "Pindapoy S.A.I.C.", del 18/2/1994), por lo que una sana y armónica interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el artículo 805, inciso a), del CÓDIGO Aduanero, sólo opera hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante."*

Que si bien desde la fecha en la que se dispuso el auto de apertura del sumario (28/12/2007) hasta el dictado de la resolución en crisis -fechada el 10/10/2012- el plazo de prescripción se encontraba suspendido en los términos del mencionado artículo 805, inciso a) del C.A., no debe perderse de vista que dicho acto administrativo recién se notificó a la parte el día **14/05/2013** (fs. 88 y vta. de las act. adm.), cuando el curso de la prescripción había operado, puesto que el servicio aduanero contaba con cinco días hábiles para notificar la citada resolución en los términos del artículo 40 del reglamento de la Ley N° 19.549, después del dictado de la resolución apelada.

Que no resulta acorde al debido procedimiento que se habilite que el plazo prescriptivo quede suspendido "sine die", toda vez que el servicio aduanero no notifica la resolución aduanera de forma que la normativa impone, en perjuicio de los derechos de los administrados.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-19329-2005 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT N° 00 001 IT15 000195 V.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos del voto, remito y hago parte del presente la descripción efectuada por el vocal preopinante con relación al objeto del proceso, los fundamentos de la apelación, la contestación del traslado y lo actuado en sede administrativa (considerandos I. II. III y IV).

II. En la presente litis, corresponde determinar si la Resolución DE PRLA nº 7070/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 10 de octubre de 2012, resulta ajustada a derecho. En efecto, mediante el mencionado acto administrativo, la autoridad aduanera terminó *i)* por condenar a la firma ZF ARGENTINA S.A. (que pasó a denominarse "PILAR PARTES SA") al pago de un monto igual a S 64.773,77, en concepto de multa, por no haber exportado en tiempo y forma parte de la mercadería oportunamente ingresada al territorio aduanero argentino mediante el DIT nº 00 001 IT15 000195 V y bajo el régimen suspensivo de importación temporaria, y; *ii)* por formular los cargos correspondientes, tanto a la mencionada firma importadora como a su garante ("BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.", en adelante "BOSTON COMPAÑÍA DE SEGUROS" o "aseguradora"), en concepto de tributos adeudados, por un monto igual a $ 78.437,44. En respuesta a la citada interpelación administrativa, sería la aseguradora la que, en ejercicio de la facultades otorgadas por la *lex specialis*, finalmente se manifestó ante la presente instancia administrativa jurisdiccional, dentro del plazo estipulado por el art. 1133 del C.A., con el objetivo de presentar el correspondiente recurso de apelación en contra de la Resolución DE PRLA n° 7070/2012. De entre las consideraciones manifestados, la firma apelante consideró oportuno presentar, como excepción preliminar, el argumento según el cual la acción tendiente a reclamar la deuda tributaria habría prescripto.

De acuerdo con lo estipulado por el art. 803 del C.A., la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir del primero de enero siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado (conf. art. 804 del C.A.). En forma complementaria a lo mencionado con anterioridad, el art. 805 del mismo plexo normativo detalla, de manera taxativa, las diferentes causales que traen como resultado la suspensión del citado plazo de prescripción. De entre ellas, en el inc. *a)* del art. 805 del C.A. se establece que la aludida suspensión surte sus efectos "...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 estuviera subordinado a aquella decisión".

Es comprensible lo estipulado por la última disposición mencionadas en el párrafo precedente (art. 805, inc. *a)*, del C.A.). El legislador, inmerso en la vasta urdimbre de lo abstracto y lo general, no puede prescribir un plazo determinado, ya que no tiene el conocimiento previo de las particularidades de cada caso ni cuánto tiempo tomará la emisión de un acto administrativo que determine la obligación tributaria y permita su ejecución. Sin embargo, esto no implica que debamos rendir una ciega pleitesía a la literalidad de la norma, permitiendo, por ejemplo, que un procedimiento de las características del aquí tratado se prolongue indefinidamente. Así como Borges imaginaba en su laberinto de espejos infinitos, el tiempo se convierte en un espejismo en el que el administrado lucha, no solo contra la incertidumbre de un futuro incierto, sino también contra la eternidad de un procedimiento que se estira hasta los confines del absurdo. En la complejidad de la ley, debemos buscar el equilibrio entre la normativa y la justicia, recordando que el propósito último del derecho no es encerrar al hombre en un ciclo sin fin, sino otorgarle un camino hacia la resolución y la paz.

Al adentrarnos en lo actuado en sede administrativa, se logra constatar, en primer lugar, que el incumplimiento al régimen de importación temporaria, como resultado del vencimiento del plazo otorgado oportunamente para la exportación de la mercadería en cuestión, habría tenido lugar el 20 de enero de 2002. De esta manera, si el hecho generador de la obligación tributaria se habría desarrollado durante el

año 2002, el plazo de prescripción de la acción del Fisco habría transcurrido entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2007. A su vez, mediante un examen de las actuaciones administrativas, se verifica que el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dispuso la instrucción del sumario el **28 de diciembre de 2007**. No obstante, si bien la aludida instrucción se dispondría con cuatro días de antelación al vencimiento del citado plazo de prescripción, la corrida de vista de todo lo actuado en ese momento se ordenaría recién el **9 de mayo de 2011, y su correspondiente notificación a las partes interesadas tendría lugar durante el mes de mayo del año siguiente** (PILAR PARTES sería notificada el 7 de mayo de 2012, mientras que BOSTON COMPAÑÍA DE SEGUROS tomaría conocimiento de lo actuado en sede administrativa el **30 de mayo del mismo año**). Es decir, se llevaron a cabo las notificaciones pertinentes tres años y cuatro meses *a posteriori* de la instrucción del sumario. Visto así, en este vasto y complejo laberinto jurídico, donde cada hecho y cada fecha se entrelazan como hilos de una intrincada trama, es menester contemplar el peso del tiempo sobre el individuo atrapado en la maquinaria administrativa. Borges, maestro en develar los misterios del tiempo y la eternidad, nos enseñaría que estos 1592 días no son meramente cifras, sino un peregrinaje a través de un desierto de incertidumbre y espera. Cada jornada transcurrida en este prolongado intervalo representa un latido en el corazón del administrado, una medida del esfuerzo y la paciencia, una travesía en la que cada momento se convierte en una prueba del espíritu humano frente a la implacable rueda de la justicia.

Sin perjuicio de lo anterior, sabida es mi posición con relación a la importancia de la notificación de aquellos actos administrativos que poseen un carácter particular. En efecto, en nombradas ocasiones llegué a afirmar, con relación a la falta de notificación del auto de apertura del sumario por la autoridad aduanera, que dada la naturaleza administrativa del acto bajo análisis, este debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549. Caso contrario, la falta de la publicidad correspondiente podría acarrear la invalidez del acto administrativo al verse afectada uno de sus elementos constitutivos: su forma. En este sentido, vale recordar lo oportunamente afirmado por el Sr. Juez, Dr. Pedro José Coviello, mediante su voto separado en el caso Frávega (CNACAF, Sala 1, *in re* "Frávega SA s/recurso de apelación TFN 5733-A", sentencia del 12 de septiembre de 1995). En dicha oportunidad, resaltaría que "...nuestra doctrina administrativa divide sus aguas entre quienes asumen una u otra postura sobre la cuestión. Participo del pensamiento de quienes le asignan a la publicidad la naturaleza del forma esencial del acto administrativo, porque su ausencia o defectuosa puesta en práctica no lleva a "viciar" su eficacia, sino antes bien, a incidir decisivamente sobre su propia trascendencia mundo jurídico (arg. arts. 7°, inc. *d)*, 9°, inc. *b)*, y 14, inc. *b)*, última parte, de la ley 19.549; y 40 y 44 d Reglamento de la ley de Procedimientos Administrativos, decr. 1759/72, t.o. 1991). Es que jurídicamente puede hablarse de acto administrativo en plenitud de su esencia, en la medida en que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico. Y cuando esta forma como en el caso de la notificación aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, [de] que allí estamos hablando de algo más que la mera "eficacia", sino de su entidad jurídica, es decir, su "validez"".

La Corte Constitucional de Colombia, por su parte, resaltaría la importancia de la publicidad de los actos administrativos de la siguiente manera: "... [s]i el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas

(C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho...” (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Se agregaría, a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee los siguientes dos objetivos: *i)* determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y; *ii)* garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados.

Todo lo expuesto me lleva a considerar que, en el presente caso, la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se encuentra prescripta.

En virtud de lo expuesto, voto por:

1).- Revocar la Resolución DE PRLA nº 7070/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 10 de octubre de 2012.

2).- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

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

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

1).- HACER LUGAR a la excepción de prescripción opuesta por la actora y **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA Nº 12197-19329-2005 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante DIT N° 00 001 IT15 000195 V.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.06.25 22:14:17 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: 2024.06.25 22:31:02 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: 2024.06.26 11:07:42 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: 2024.06.26 11:08:04 -03:00