República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-64687636-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 14 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-71833661; PARANA SA DE SEGUROS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"PARANÁ SA DE SEGUROS c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2019-71833661- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Decidir si se ajusta o no a derecho la Resolución 2650/17, recaída en las actuaciones administrativas 12197-3944-2011, en cuanto le exige a la aseguradora el pago de los tributos más intereses emergentes del DIT 06001IT14008106 D, en su carácter de garante de la operación.

II.- Fundamentos de la apelación: En IF-2019-71830278-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución referida, en cuanto formula cargo de u$s 1.240,52 en concepto de tributos más intereses y de $3.419,87 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, por no haberse regularizado la mercadería importada temporariamente mediante el mencionado DIT 06 001 IT14 008106 D. Opone la prescripción y la inhabilidad del auto de apertura del sumario, en los términos del art. 805 del C.A., toda vez que dicha resolución no cumple con los requisitos formales del art. 1094 del C.A.. Se agravia de la duración del procedimiento. Cita el fallo *"Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA"*. Plantea la prescripción de los rubros de IVA, IVA Adicional y ganancias. Cuestiona la resolución por haberse calculado erróneamente la percepción del IG y por ser un impuesto sin ley que lo sostenga. Sostiene que su mandante ha garantizado a la Aduana Nacional en forma exclusiva los tributos originados en la operación de referencia, limitación que surge en forma expresa del texto de la póliza. Señala la incompetencia de la DGA para expedirse sobre las percepciones y el IVA. Se agravia de los intereses, señala al respecto que su mandante no debe responder por la mora del importador. Manifiesta que la falta de agregación de la póliza permite concluir que fue devuelta por encontrarse cancelada la operación en cuestión y que el reclamo contra su parte carece de sustento. Señala que el fallo ha sido dictado en directa violación al derecho de defensa en juicio de su mandante ya que ha omitido la producción de todos los medios de prueba propuestos. Sostiene que el servicio aduanero no tomó en cuenta las exportaciones

realizadas por el importador, por no contar con el CTC. Alega que es la Secretaría de Industria quien debe enviar el CTC a la Aduana y no el importador. Manifiesta que respecto a los permisos de embarque cuyas copias no han sido consideradas ni obtenidas de los propios registros por haberse superado el plazo de conservación, debe estarse, inicialmente a favor del administrado. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2019-94719983-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Realiza una breve reseña de los hechos. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora. Sostiene que la carga de la prueba recae sobre la importadora. Menciona la doctrina de la CSJN de que cuando la restricción de la defensa en juicio surge en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la CN no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional. Alega que mientras no se cumplen los plazos de prescripción, no puede considerarse operada la garantía del plazo razonable. Señala que el contrato fue pactado conforme la legislación aduanera. El servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión y por ende con aplicación del régimen tributario vigente. Sostiene que en lo atinente a los intereses, es pacífica la doctrina y jurisprudencia que consideran la aplicación del art. 794 del C.A. Señala que el tomador se acogió a la normativa vigente y por lo tanto a sus consecuencias. Del mismo modo cabe para la Compañía Aseguradora. Cita al decreto 1439/96. Sostiene que respecto al derecho adicional, no pareciera justo que se impusiera a quien en tiempo y forma solicita autorización para importar a consumo y no a quien sin pedir autorización, incurriendo en infracción (siniestro) incurre en una importación irregular. Manifiesta que por tratarse de un régimen voluntariamente elegido por las partes, preexistentes, implica para el sujeto beneficiario diferentes obligaciones, entre las que se encuentra la de responder por el pago de los tributos ante el incumplimiento. Sostiene que los tributos que se afianzaron al solicitar la importación temporaria fueron todos los tributos liquidados en el despacho de importación temporaria. Alega que al no haber dejado sentadas las excepciones que en esta etapa intenta hacer valer ni desprenderse las mismas de las normas legales aplicables, cabe considerar a la aseguradora como deudora solidaria de todas las obligaciones tributarias dispensadas por el art. 256 del C.A. Respecto al límite de la póliza, alega que frente a la exigencia de la contratación de un seguro por responsabilidad tributaria que pudiera ocurrir con la importación definitiva a consumo de la mercadería, simplemente no corresponde que se desnaturalice su destino con los límites de aseguramiento, los cuales podrían dejar sin cobertura a la víctima. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que en PV-2019-95816265-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. Mediante IF-2020-10178224-APN-SGASAD#TFN el fisco acompaña las actuaciones administrativas. En PV-2022-93032654-APN-VOCXVIII#TFN, se abre la causa a prueba. En IF-2022-101346250-APN-SGASAD#TFN luce contestación de oficio. Mediante PV-2023-18057782-APN-VOCXVIII#TFN, se intima a la actora a librar el oficio ordenado mediante PV-93032654-APNVOCXVIII#TFN, bajo apercibimiento de darle por decaído el derecho de producir la prueba. En PV-2023-49296016-APN-VOCXVIII#TFN, se le da por decaído el derecho a producir dicha prueba. A continuación se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen autos a sentencia.

V.- Que las actuaciones administrativas 12197-3944-2011 se inician con el Acta de Denuncia por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 06001IT14008106D. A fs. 5 luce agregado el sobre contenedor. A fs. 7 obra el aforo de la mercadería. A fs. 8 obra la liquidación de tributo. A fs. 10 en fecha 7/12/2012 se dispone la instrucción del sumario. A fs. 12 luce agregada la determinación de tributos y multa. A fs. 30 se agrega copia de la constancia de consulta de garantía global. A fs. 16/17 obra la Resolución 2650-17 aquí apelada y notificada a PARANÁ SA DE SEGUROS el día 30/07/2019, conforme surge del SICNEA agregado a fs. 21.

VI- Que, en primer término, corresponde tratar la nulidad del auto de apertura de sumario y de prescripción tributaria opuesta por la actora.

Que el Código Aduanero establece que *las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por lo cual cuando el servicio aduanero tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden* (cfme. Arts. 1080 y 1081 del CA).

Que el art. 1091 del CA. establece que: *"El sumario tiene por objeto; a) comprobar la existencia de una infracción aduanera; b) determinar los responsables; c) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables; d) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder";* y el art. 1094 del referido plexo normativo, dispone: *"En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador 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 lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados"*.

Que, asimismo, el art. 1101 del C.A. establece que: "Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094 del C.A., 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. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualización indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare."

Que, de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario de fs. 10, 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 se realizaron a efectos de hacer saber el dictado de la Resolución DE PRLA N° 2650/2017, 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 las partes

a fin de que aporten la documentación que creyeran 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 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° 2650/2017, 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° 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, en virtud de lo expuesto, corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de la Resolución DE PRLA N° 2650/2017, en cuanto tiene implícitamente por configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., con costas al Fisco.

VII.-Que por la forma en que se resuelve, no corresponde analizar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente, y declarar la nulidad del art. 2° de la Resolución 2650/17 y de todo lo actuado en su consecuencia, recaída en las actuaciones administrativas 12197-3944-2011, con costas al fisco.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del vocal preopinante.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente, y declarar la nulidad del art. 2° de la Resolución 2650/17 y de todo lo actuado en su consecuencia, recaída en las actuaciones administrativas 12197-3944-2011, con costas al fisco.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la vocalía 18), Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas en formato papel y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.06.13 16:32:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.06.13 17:05:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.14 15:51:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.14 15:52:10 -03:00