Expte. N* 41933/23 “Compañía de Seguros La Mercantil Andina SA (TF 93012288-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”

Buenos Aires, 8 de noviembre de 2024.

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que a fin de clarificar la cuestión suscitada, cuadra referir que las actuaciones administrativas AFIP 12197-4844-2010, se iniciaron a raíz del acta denuncia 2369/2010, por medio de la cual personal de la Aduana denunció a Pademed SRL por presunta infracción al régimen de importación temporario al que habría acogido la mercadería involucrada en el DIT “06001IT14000329C”, resultando ello pasible de configurar la infracción prevista y penada por el artículo 970 del Código Aduanero (fs. 1).

A continuación, fue incorporado el sobre contenedor correspondiente a la operatoria fiscalizada (fs. 7).

En este contexto, por nota SE PRTE del 1/10/2010, la Sección Procedimientos Técnicos dispuso el giro de las actuaciones a la División Verificación al fin que indicara el valor en aduana de la mercadería involucrada, la clasificación arancelaria, derechos y demás tributos que gravaron la importación, para luego remitir los actuados a la Sección Liquidaciones, a sus efectos (fs. 8); mandas que fueron materializadas a continuación (fs. 9 y 12).

A continuación, por resolución del 21/03/2013, la División Secretaría de Actuación DE PRLA 1, dispuso la apertura de sumario contra Pademed SRL, por presunta infracción al artículo 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado la situación de la mercadería amparada por el DIT “06001IT14000329C”, cuyo vencimiento habría operado el 28/02/2008 (fs. 14).

Asimismo, ordenó la remisión a la Sección Control de la Recaudación y Garantías a fin de agregar constancia autenticada de la póliza vinculada al DIT , objeto de autos; lo que fue cumplido el 9/04/2013 mediante Nota 166/13 (fs. 15 y 17).

A fs. 18 se determina la base de tributos y multa

En este contexto, fue dictada la resolución DE PRLA 1088/2018 (fs.21/22), por medio de la cual el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros:

-dispuso el archivo de la actuación sumarial, en los términos de la instrucción general DGA 9/2017 (conf. su artículo 1°); y

-formuló cargo contra Pademed SRL por los tributos adeudados con relación a la destinación de importación temporal “06001 IT14000329C”, que ascendían a un total de U$$ 2947,07 por derechos de importación, estadística e IVA y $ 9306,86 en concepto de IVA adicional y percepciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias, e intimó a su pago a la importadora y a su garante, Compañía de Seguros La Mercantil Andina SA, *“dentro del límite numérico y por los rubros afianzados conforme la póliza n° 1569460”*, bajo apercibimiento de ejecución (conf. su artículo 3°).

Para así decidir, la autoridad aduanera, destacó que de la planilla determinativa glosada en autos surgía que podría corresponder una multa cuyo monto resultaría de $13.295,52, suma que se encontraba dentro de los estándares entre los que, conforme la instrucción general DGA 9/2017, se encontraba facultado el funcionario decisor a disponer el archivo de las actuaciones (hasta $30.000 en concepto de multa, con más el hecho que el presunto infractor no registrara antecedentes de casos archivados por el tipo infraccional que, en su conjunto, superaran el monto aludido).

II.- Que disconforme con lo resuelto, Compañía de Seguros La Mercantil Andina SA solicitó su revisión por parte del Tribunal Fiscal de la Nación.

Al fin de invalidar lo actuado administrativamente, la aseguradora, en sustancial síntesis, planteó:

-la nulidad de los actuado por no haberse corrido vista de las actuaciones de conformidad con lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero;

-la prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer penas y perseguir el cobro de tributos.

Específicamente, respecto de las prescripción de los tributos señaló que, al tiempo en que fue notificada de la resolución

aduanera, había fenecido el plazo quinquenal rector en la materia (conf. artículo 805, literal a), del Código Aduanero).

-subsidiariamente, impugnó la liquidación tributaria sobre tres pilares: (i) incorrecta aplicación del tipo de moneda; (ii) improcedencia del derecho adicional y (iii) improcedencia de la exigencia del IVA adicional y la percepción a cuentas del Impuesto a las Ganancias

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 13/04/2023, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría:

-declaró la nulidad de lo actuado a continuación del auto de instrucción de sumario de fs. 14 de la actuación administrativa n° 12197-4844-2010, comprendiendo todas las actuaciones posteriores y demás actos emitidos en su consecuencia, incluyendo a la resolución DE PRLA 1089/2018, con costas al Fisco Nacional.

Para así decidir, la posición mayoritaria del organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, precisó que, correspondía resolver los planteos de nulidad y prescripción.

A tal fin, señaló que, las actuaciones administrativas se iniciaron por la denuncia realizada por el servicio aduanero por presunta infracción al art. 970 del C.A. Practicada la liquidación de tributos y multa, el 9/03/2018 se dictó la resolución definitiva apelada en autos, conforme la cual, se dispuso archivar el sumario en los términos de la I.G. 9/17, formular cargo en concepto de tributos adeudados en concepto de derechos de importación e ingresar el antecedente al registro de causas archivadas.

Refirió que, en cuanto al artículo 1 del citado resolutorio, se decidió archivar las actuaciones en los términos de la IG 9/17 de la D.G.A., la que tuvo su origen en la IG n° 1/98, reformulada por la IG n° 2/07. Las instrucciones mencionadas tuvieron como finalidad evitar el dispendio innecesario de recursos materiales y humanos de la administración, disponiendo el archivo de las actuaciones que puedan importar la aplicación de las sanciones por infracciones aduaneras, cuyos bajos montos tomaban antieconómico implementar o continuar medidas tendientes a lograr su cobro. Para ello la administración determinó los casos comprendidos, dentro de los cuales se encontraban las denuncias por infracción al art 970 del C.A., infracción cuestionada en el caso traído

a conocimiento, estableció que el presunto infractor no debía tener antecedentes de casos archivados durante los últimos 12 meses anteriores a la presunta infracción, y se fijó el monto en concepto de la multa mínima, el cual no debía ser alcanzado para poder aplicar los términos de la instrucción.

En dicho contexto, puntualizó que, mediante la Instrucción General 9/17 se fijó la suma de pesos treinta mil ($ 30.000). Por su parte el artículo 3 de la resolución analizada dispuso formular cargo contra la importadora y la firma aseguradora de la operación aduanera en concepto de tributos adeudados.

En este orden de ideas, destacó que el procedimiento comenzó siendo infraccional y culminó con el archivo de las actuaciones motivado en el hecho de que la pena impuesta al presunto infractor, llámese la multa mínima, era inferior a los $ 30.000, exactamente $ 13.295,52 y la verificación de la inexistencia de antecedentes computables (fs. 20), como así también la formulación de un cargo por tributos adeudados. En tal sentido, el servicio aduanero consideró implícitamente el incumplimiento al régimen de importación temporaria, según lo previsto en el art. 274 del C.A.

Luego, postuló que, el art. 1101 del C.A. establece 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 estuviera en su poder."*

En tales condiciones, entendió que, dispuesta la instrucción del sumario, el servicio aduanero no consideró necesaria la intervención del presunto infractor en el procedimiento infraccional incoado, motivo por el cual éste no tuvo oportunidad alguna de presentar sus defensas y poder acompañar, en caso de corresponder, la documentación que acreditaría el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporaria.

Destacó que, la única notificación que se cursó a la recurrente fue a mero efecto de poner en su conocimiento el dictado de la resolución apelada en autos, y exigir el pago de los tributos que el servicio aduanero consideró adeudados.

Puso de relieve que, resultaba claro que el juzgador omitió el cumplimiento con lo preceptuado por el art. 1101 del C.A.

Asimismo, agregó que, otra de las normas que debe ser citada es el art. 1012 del C.A., el cual prevé 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."*

De ese modo, consideró que, era indiscutible que el servicio aduanero había omitido en el caso de autos dar cumplimiento con los recaudos de procedimiento exigidos para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.) omitiendo la corrida de vista a la importadora y la firma garante a fin de ejercer sus defensas. Así el proceder del servicio aduanero afectó no sólo al derecho de defensa, 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").

En consecuencia, concluyó que, no cabía duda que la omisión incurrida desnaturalizaba el procedimiento y no podía considerarse cumplida únicamente con la notificación de la resolución apelada.

Apuntó que, en el marco de ese análisis, otra de las cuestiones que no podía ser obviada era la naturaleza de la infracción. En tal sentido y tratándose de la investigación de un ilícito, previo a disponer el archivo del sumario con fundamento radicado en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción -conforme los términos de la Instrucción General referida-, el servicio aduanero debía determinar fehacientemente la configuración de la infracción que fue imputada a la importadora, la que daba lugar a la aplicación de la multa y los tributos que se exigieron a la aseguradora en forma solidaria. Ello por cuanto la facultad de disponer el archivo de las actuaciones por parte del servicio aduanero cuando la infracción había quedado acreditada y, en consecuencia, se había podido fijar el monto de la sanción

correspondiente, dado que era la verificación de la infracción la que daba lugar a la sanción y aplicación de la multa.

En definitiva, hizo hincapié en que se imputaba una infracción en los términos del art. 970 del C.A., donde, previo a disponer el archivo del sumario con fundamento en el bajo monto por el que hubiera prosperado la sanción —conforme los términos de la instrucción general referida- el servicio aduanero debió determinar fehacientemente la configuración de la infracción imputada a la importadora, la que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y los tributos que se exigen a la aseguradora en el caso de autos y, en consecuencia, fijado el monto de la sanción. Era la verificación de la configuración de la infracción la que daba lugar al reproche y consecuentemente a la exigencia tributaria, amén de la suerte que siga la sanción penal a imponer.

En consecuencia, entendió que, la D.G.A. deberá proceder a notificar la corrida de vista en los términos del art. 1101 del CA., quedando sin efecto todo lo dispuesto a continuación del art.I de la Resolución apelada.

IV.- Que disconforme con lo resuelto, la AFIP - DGA con fecha 1/06/2023 interpuso recurso de apelación, expresando agravios el 26/06/2023, los que fueron replicados por la contraria el 11/08/2023.

Se agravia la recurrente por cuanto la sentencia recurrida declara la nulidad de todo lo actuado en el sumario administrativo atento haber omitido la DGA efectuar la corrida de vista prevista en el art. 1101 del C.A.

En primer lugar, señala que, la Instrucción General Nº 09/17 (DGA), prevé que los jueces administrativos a cargo del sumario deberán previa evaluación del caso en particular, archivar las actuaciones administrativas por las que tramita la investigación de sanciones por infracciones aduaneras en una serie de casos, entre los que se encuentran las investigaciones de denuncias por infracción al art. 970 del C.A., cuando el importe del mínimo de la multa no superare los $30.000. Seguidamente se aclara que el archivo de las actuaciones de ninguna manera obsta a la formulación de cargo por tributos que la aduana considerase que pudieren corresponder.

Manifiesta que, de esa manera, una correcta exégesis de lo que implica el archivo dispuesto de la investigación infraccional

entendería sin dudas que ella implica, al menos, el desligue absoluto de la cuestión tributaria, la que debe seguir su curso por las vías pertinentes, en forma independiente de la cuestión infraccional (archivada).

Aclara que, a los efectos de un mayor abundamiento en cuanto a la naturaleza del término “archivo” y no existiendo referencia alguna del mismo en el Código Aduanero, se ve obligada a recurrir a fuentes secundarias. El Código Procesal Penal de la Nación, cuya aplicación resulta supletoria a los efectos de las infracciones aduaneras -cfme. art. 1017 inc. 2 del C.A.-, si bien no se refiere al archivo de las actuaciones en cuanto a sus efectos jurídicos, los presupone, puesto que corren de la mano de la extinción de la acción penal.

En dicho contexto, expone que, no podría nunca existir vulneración real a un derecho defensa, puesto que el derecho en cuestión ha perdido virtualidad en la medida en que el procedimiento infraccional en que habría sido coartado se archivó. La falta de reexportación de la mercadería se encuentra acreditada en autos, y ante tal circunstancia, ha acaecido el hecho imponible correspondiendo el pago de los tributos.

Pone de relieve que, ninguna Instrucción de la Dirección General de Aduanas podría dispensar el pago de los tributos dispuestos por la legislación vigente. Y, por otro lado, los tributos se deben por la producción del hecho imponible, y no por la comisión o no de una infracción.

Destaca que, la producción del hecho imponible podría traer aparejada la comisión de una infracción, pero no necesariamente se debe cometer la infracción para que exista la obligación de abonar los tributos debidos.

Aduce que, el art. 250 establece que *“La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo”*; y el art.274 *“1. La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo, aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo*

acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar; (…) 2. En los supuestos previstos en el apartado 1, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

Es decir que, la causa de la obligación tributaria reclamada era el incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería importada bajo el régimen temporario mediante la DIT en cuestión.

Hace hincapié en que, ello y solo ello ha sido lo que ha llevado a su parte a considerar a la mercadería allí amparada importada para consumo. Justamente, y tal y como surge de la normativa reseñada "*sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere"*, es la importación para consumo de la mercadería el hecho imponible de los tributos reclamados y no la calificación infraccional que merezca el incumplimiento advertido por el Servicio Aduanero.

Cita jurisprudencia.

Finalmente, en cuanto a la falta de corrida de vista en las actuaciones sumariales, puntualiza que, su parte no omitió correr vista, sino que en cumplimiento de la I.G. 09/17 resolvió archivar la multa, por lo que si este Tribunal considerara a ello un vicio en el procedimiento, constituye doctrina de la Corte Suprema que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (*Fallos* 205-549).

Por lo expuesto, la AFIP - DGA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, con costas.

V.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 19/05/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios del Dr. Ariel Serantes, por su actuación profesional en esa instancia en doble carácter de apoderado y patrocinante de la actora, en la suma de $ 79.858 equivalente a 5,3475 unidades de medida arancelaria (UMA), con más la suma de $16.770,18 en concepto de I.V.A. debiendo ser abonados por la demandada.

Contra dicho pronunciamiento con fecha 31/05/2023 interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional, por altos.

VI.- Que evaluado lo actuado administrativamente, oportunamente reseñado en el Considerando I de la presente, a entender del Tribunal, conforme lo que a continuación se explicará, no se advierte irregularidad de tenor suficiente que justifique una decisión como la adoptada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación.

Es que, tal como destacara el Fisco Nacional en su apelación, si bien la actuación administrativa AFIP “12197-4844-2010”, fue iniciada a efectos de investigar la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero por parte de Pademed SRL, por resolución DE PRLA 1089/2018, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros decidió limitar la pretensión fiscal en lo que respecta al DIT “06001IT14000329C” al reclamo tributario, disponiendo el archivo de la faceta infraccional.

Estas circunstancias explican la razón por la cual no habría sido corrida la vista pertinente, según lo dispuesto en el artículo 1101 del Código Aduanero, a los fines que la importadora y la aseguradora ejercieran su derecho de defensa.

Es decir, por aplicación de la instrucción general DGA 9/2017, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dispuso el archivo de la investigación de la conducta infraccional (en la que si bien se había ordenado la apertura de sumario, aún no se había ordenado citar a la importadora y su aseguradora), y, con asiento en la documentación colectada hasta ese entonces (el sobre contenedor de la operatoria fiscalizada, los informes de la División Verificación y de la Sección Liquidaciones respecto del valor en aduana de la mercadería involucrada, su tributación al tiempo de los hechos investigados, sumado a la liquidación tributaria del caso; entre otros documentos), consideró incumplido el régimen de excepción, teniendo a los bienes como importados para consumo, e intimó al pago de los tributos adeudados.

Así las cosas, habiendo la garante de la operatoria fiscalizada presentado su apelación por ante el Tribunal Fiscal de Nación, no se advierte irregularidad alguna en lo actuado que justifique la declaración de nulidad de lo actuado a partir del auto de apertura del sumario.

En este entendimiento, cuadra hacer hincapié en el inapropiado enfoque con el cual fue examinado lo actuado. En la especie, según se explicara anteriormente, el Fisco Nacional, por aplicación de la instrucción general DGA 9/2017, dejó de lado el ejercicio de la potestad punitiva, limitando su pretensión al reclamo de tributos.

Este suceso, quita entidad al razonamiento expuesto en el pronunciamiento recurrido en orden al apartamiento de lo normado en el título II, capítulo III, del Código Aduanero, que regula el procedimiento para infracciones, mas no lo relativo al reclamo tributario, como el seguido por la resolución aduanera impugnada.

En definitiva, producto del archivo de la actuación a los fines de ejercer la potestad sancionatoria, la resolución aduanera impugnada por la que se tuvo por incumplido el régimen de importación temporaria al que fuera acogida la mercadería en trato y se reclamó el pago de los tributos debidos por su importación para consumo, no luce nula en los términos planteados por la aseguradora y admitidos por el Tribunal Fiscal de la Nación; debiendo entenderse a lo actuado como la puesta en práctica de las potestades de la AFIP - DGA a los fines de perseguir el cobro de los impuestos debidos por la nacionalización de los bienes ingresados al territorio aduanero bajo un régimen de excepción cuya condición, a los fines de evitar su pago (su reexportación antes del vencimiento del término acordado al efecto) no se encontraría acreditada en la base de datos de la autoridad aduanera, determinando ello la intimación para regularizar la situación, bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal (conf. artículo 1122 del Código Aduanero).

VII.- Que en igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en autos 5146/2023 “Aseguradora de Caución SA Cía de Seguros - TF 40.113-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resol. del 9/6/2023; expte. 1089/2024 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 120201516-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” del 27/08/2024 y en expte. 16088/2024 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 119916164-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 1/11/2024).

VIII.- Que lo expuesto basta para concluir que el procedimiento seguido por ante el servicio aduanero no resultaría nulo en los términos resultantes del pronunciamiento apelado; debiendo -por

tanto- revocarse la decisión recurrida en este sentido, y ordenar el reenvío del expediente al Tribunal Fiscal de la Nación a efectos que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las restantes cuestiones propuestas por la aseguradora, pendientes de tratamiento.

En atención al modo en que se resuelve y al no advertirse motivos valederos para apartarse del principio general de la derrota, las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación en lo concerniente a la nulidad debatida y decidida, han de ser soportadas por la actora, vencida (conf. artículo 1163 del Código Aduanero y artículo 279 del CPCCN).

IX.- Que en atención a lo hasta aquí decidido, no advirtiendo motivos valederos para apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde que las costas relativas a esta instancia judicial, vinculadas a las cuestiones decididas, sean soportadas por Compañía de Seguros La Mercantil Andina SA, vencida (conf. artículo 68, primera parte, y 69, ambos del CPCCN).

X.- Que en atención al modo en que se resuelve no corresponde tratar la apelación de la demandada contra la regulación de honorarios de fecha 19/05/2023.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) admitir la apelación deducida por el Fisco Nacional y revocar el pronunciamiento del 13/04/2023 dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto declaró la nulidad de lo actuado a continuación a continuación del autos de apertura del sumario, incluyendo la resolución DE PRLA n° 1089/2018, correspondiendo el reenvío de estos actuados a la instancia anterior a efectos que, por intermedio de quien corresponda, se dicte un pronunciamiento respecto de las restantes cuestiones propuestas por la aseguradora, pendientes de tratamiento y 2°) imponer las costas de ambas instancia a la actora vencida (arts. 68, primera parte y 279 C.P.C.C.N.).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

Fecha de firma: 08/11/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38343580#434370443#20241107131125089

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 08/11/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38343580#434370443#20241107131125089