Buenos Aires, 29 de junio de 2023.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional a fs. 127, contra la sentencia de fs. 119/123, fundado por la expresión de agravios de fs. 130/133, replicada por la parte actora a fs. 141/153; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 18 de marzo de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del auto de apertura del sumario y de todo lo actuado en consecuencia, inclusive la resolución PRLA 5977/2011, recaída en la actuación 608514-469-2005, en relación con la mercadería ingresada temporariamente en el despacho de importación temporaria 00 001 IT14 001277W.

Por consiguiente, declaró prescripta la acción del Fisco contra la firma aseguradora para percibir los tributos que gravan la importación ante el incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería antes del vencimiento del plazo de permanencia. Impuso las costas a la DGA vencida.

Para así decidir, tras citar el texto de los arts. 803, 805, inc. a), y 1094 del CA, puntualizó que a fs. 11 del sumario se encuentra el auto de apertura de fecha 7/09/2006, del cual surge que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada en los términos del art. 970 del CA, se consignó el despacho de importación y la fecha de su vencimiento (9/03/2001), no satisfizo los requisitos previstos en el art. 1094 del CA, que obliga al servicio aduanero a determinar, clasificar y valorar la mercadería, además de liquidar los tributos que correspondan. Destacó que, en el caso, la valoración y la clasificación se concretaron el 26/05/2011, y que la determinación de los tributos y la multa se efectuaron con posterioridad.

En este orden de ideas, expuso que el auto de apertura es nulo, de nulidad absoluta, puesto que carece de los recaudos esenciales y, por ende, de la aptitud interruptiva que la norma le otorga para suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos, en los términos del art. 805 inciso a) del CA.

Explicó que, toda vez que el vencimiento de la temporal operó el 9/03/2001 –fecha de comisión de la infracción-, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 803 y 804 del CA, el plazo

quinquenal comenzó a correr a partir del 01/01/2002, de manera que al no mediar causales suspensivas ni interruptivas de la prescripción, ésta operó el 1/01/2007.

A lo antedicho, agregó que la vista conferida en el sumario no subsana la irregularidad del auto de apertura, puesto que fue dispuesta el 7/06/2011, cuando ya había operado la prescripción.

II.- Que el Fisco Nacional AFIP DGA en sustento de su recurso se agravia por considerar que, contrariamente a lo interpretado en la sentencia, no hay vicios de procedimiento en la tramitación de las actuaciones administrativas que causen a la recurrente indefensión o gravamen irreparable.

Indica que la parte actora es una compañía de seguros y que la firma importadora fue declara rebelde en el sumario contencioso. Agrega que el riesgo asegurado fue el incumplimiento por parte del tomador de una prestación asumida ante la Aduana de reexportar la mercadería introducida temporariamente mediante el DIT citado; hecho cuyo acaecimiento se encuentra firme.

En seguida, refiere a la incidencia que proyecta la verificación del crédito en el concurso de la importadora y alude a fojas y a circunstancias que no coinciden con las presentes actuaciones (cfr. fs. 131 primer párrafo).

En cuanto a la prescripción declarada, se queja de que no haya sido seguido el criterio sostenido por la Sala V del fuero en las causas caratuladas “Arcángel Maggio SA”, exptes nros. 29277/2014 y 56652, sentencias del 11/12/2014 y del 14/2016, respectivamente, en las que se sostuvo que la declaración de nulidad del auto de apertura del sumario por no determinarse todos los requisitos contenidos en el art. 1094 del CA implica un excesivo rigor formal, si en aquel se identifica las operaciones de importación temporal objeto del reproche, se precisan los elementos constitutivos de la infracción imputada y se ordena la realización de actos tendientes a clasificar y valorar la mercadería así como la determinación del importe los tributos presuntamente adeudados.

Desde esta perspectiva, expone que, con la apertura del sumario el 7/09/2006 y su efecto interruptivo, el plazo se reinició y la prescripción hubiese operando el día 7/09/2011, si no hubiere sido

dictada el 6/09/2011 la resolución cuestionada en autos. Agrega que la instrucción del sumario se dio cumpliendo con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1094 del CA y que, en ese momento, el servicio aduanero contaba con la carpeta original del DIT 00-001-IT14001277W, cuyo vencimiento operó el 9/03/2001, lo cual es causa suficiente y antecedente de la obligación de la aseguradora.

Por último, afirma que la sentencia del Tribunal Fiscal constituye un excesivo rigor formal, ya que la parte actora no planteó nulidad alguna del auto de apertura del sumario en su primera presentación en sede aduanera.

III.- Que, la aseguradora, al contestar el traslado del memorial, solicita que se confirme la sentencia apelada. En subsidio, para el caso que esa decisión sea revocada, plantea la prescripción de los tributos impositivos (IVA, anticipos e Impuesto a las Ganancias), de conformidad con lo previsto en el art. 56 de la ley 11.683.

IV.- Que en atención a los agravios expresados y subyacentes en las pretensiones de las contendientes, las cuestiones a resolver son las siguientes: i) si el auto de apertura del sumario es nulo y, por consiguiente, si tiene efectos interruptivas; ii) en función de lo antedicho, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos; y, en su caso, iii) la prescripción de los impuestos IVA adicional e Impuesto a las Ganancias planteada en los términos del art. 56 de la ley 11.683.

V.- Que, en los términos descriptos, corresponde establecer si se verifican los recaudos necesarios para hacer lugar al recurso articulado, para lo cual, es importante recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. C.S., Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, “Torre, Hugo c/ CPACF”, del 8/2/07; “Marroquín Urquiola Ignacio Francisco c/ EN- M° del Interior Prefectura Naval Argentina s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, del 19/7/07; “Sayago Horacio Adrián y otro c/ EN- PFA y otro s/ daños y perjuicios”, del 11/10/07; entre otros).

Ello sentado, resulta oportuno recordar que el art. 1094 del Código Aduanero, en el texto anterior a la modificación introducida según la ley 27.430, establecía que "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".

A fin de determinar, en el caso, la aptitud del acto de apertura del sumario para interrumpir o suspender el curso del plazo de prescripción de la acción del fisco para imponer la multa y liquidar los tributos, es necesario recordar que el objeto y fin de las nulidades procesales -que deben ser ponderadas con criterio restrictivo- es el resguardo constitucional de la defensa en juicio, por lo que, en cada caso, debe acreditarse el perjuicio ocasionado a ese derecho (esta Sala, “SMG Compañía Argentina de Seguros SA c/ EN - DGA”, sentencia del 15/9/2015 y Sala IV, “Garnero, Victor Hugo (TF 24.331-I) c/ D.G.I.”, expte. Nº 7.707/07, 30/07/09, entre otros; más recientemente, esta Sala causa 36.790/2016 “Citricola Ayui SAAICC TF 25929-A c/DGA”, sentencia del 8/09/2017; causa 30.794/2016 “Garriga Marcelo”, del 27/02/2018; 42391/2018 “Curtiembre Arlei”, del 7/02/2019; 54.884/2018 “Arcángel Maggio”, del 4/04/2019; 86967/2017 “Isamar SA”, 31/10/2019).

Ello, aplicado al procedimiento administrativo, ha llevado a la Corte Suprema de Justicia de la Nación a sostener que “cuando la supuesta restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior” (CSJN, Fallos: 205:549; 212:456; 218:535; 247:52; 267:393; 273:134 y causa nro. F. 1762. XXXVIII., “Formosa,

#36929736#374472979#20230628150232309

provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/ Dirección General Impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE), del 16 de diciembre de 2008, entre otros), toda vez que se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (CSJN, Fallos: 205:549).

Por ello, en principio, no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad, si de ella no resulta una afectación sustancial al derecho de defensa del interesado (esta Sala causa 36.790/2016 "Citricola Ayui SAAICC TF 25929-A c/DGA", sentencia del 8/09/2017).

De esta forma, si el recurrente tuvo oportunidad suficiente de ofrecer y producir las pruebas de las que se habría visto privado en sede administrativa y formular las defensas relativas a su descargo, invalidar lo actuado carece de finalidad práctica y trascendencia, e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos 320:1611; 325:1649; 324:1564; 322:507, entre otros; en el mismo sentido v. esta Sala, expte. nro. 23005/2012, "David Lucio Alberto c/ PNA DISP 870/1", del 4/2/2014 y nro. 19005/2013, "Rollero Guillermo Rubén c/ PNA DISP 113/12", del 6 de mayo de 2014, entre otros).

El art. 1050 del Código Aduanero dispone que no se podrá declarar la nulidad de un acto del procedimiento si éste, no obstante su irregularidad, hubiera logrado la finalidad a que estaba destinado. La norma sigue el principio de instrumentalidad de las formas, según el cual los actos procesales constituyen un medio para obtener la tutela del derecho de defensa en juicio (art. 169 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, art. 171 del Código Procesal Penal).

Por su parte, el art. 1104 del mismo código establece que "Dentro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo".

VI.- Que tanto la nulidad, como también la prescripción de la acción para percibir tributos (cfme. arts. 803 y cc. del

CA) han sido planteadas recién en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, puesto que la actora no formuló planteo alguno en oportunidad de contestar la vista conferida en el sumario aduanero (ver fs. 52/55 de la actuación nro. 608514-469-2005, en adelante el expediente administrativo). Vale decir, que en esa ocasión reconoció haber extendido la póliza a fin de afianzar los tributos importación (ver punto III, "los hechos y sus alcances en derecho", folio 52vta. de las actuaciones administrativas) y se limitó a negar la existencia del siniestro, a plantear la ausencia de mora del asegurados y a cuestionar la liquidación tributaria.

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que:

(i) la fecha de registración de la carátula de la actuación 608514-469-2005 "Urundel del Valle SA" es el 8/02/2005, siendo su origen el acta de denuncia del 7/02/2005, en la que se consignó que "del control operativo surge la infracción a los arts. 970 y 972 de Código Aduanero, correspondiente a la DIT 00 001 IT14 001277, vto. 09/03/2001 (folio 1).

(ii) la instrucción del sumario fue dispuesta el 7/09/2006 en los términos del art. 1090, inc. c) del CA (folio 11).

(iii) En el folio 31 se encuentra agregada la liquidación, consignada en pesos y en el folio 34, la constancia electrónica del seguro de caución afectado a la operación aduanera de referencia.

(iv) el 7/06/2011, la aduana corrió vista a la importadora, bajo apercibimiento de rebeldía, en los términos de los arts. 1001/1010, 1101 y concordantes el Código Aduanero. Obsérvese que la Aseguradora de Créditos y Garantías SA, fue citada en los términos del art. 1092 del CA, en su carácter de garante de la obligación tributaria en función de la póliza 655171 (folio 36/37).

(v) La aseguradora contestó la vista (folios 52/55) y respecto de la importadora, el auto de corrida de vista tuvo que ser notificado por edictos (folios 66 y 67) y, ante su incomparecencia, se la declaró en rebeldía en los términos del art. 1105 del CA.

(v) el jefe del departamento de procedimientos legales aduaneros el 6/09/2011 dictó la resolución DE PRLA 5977/2011

de condena, en cuyo artículo 3 formula cargo a la firma Aseguradora de Créditos y Garantías por el pago de la suma de $17.158,10 en concepto de tributos adeudados por el DTI 00 001 IT14 001277 W en los términos del art. 1122 y concordantes del Código Aduanero. En dicha oportunidad hizo saber que “por ser dicha suma una obligación contraída con anterioridad a la sanción de la ley 25.561, les será de aplicación lo dispuesto por el artículo 8 del decreto 214/02 al momento de su efectivo pago y lo dispuesto por el artículo 4 del citado decreto, por lo que se ajustará dicha suma mediante el Coeficiente de Estabilización de Referencia, debiéndose tener en cuenta respecto de la garante que deberá efectuarse dentro de los límites numéricos y por los rubros afianzados conforme la POLIZA 655171, rigiendo en lo demás lo establecido por el artículo 794 del Código Aduanero” (folios 76/79vta.).

(vi) La notificación de dicha resolución fue concretada respecto de la aseguradora el 3/04/2012 (ver folio 95, refoliado).

Frente a ello, el 27/04/2012, la garante interpuso el recurso previsto en el art. 1132 del CA y, recién en esa oportunidad, planteó la prescripción (fs. 14/20, en especial punto III “prescripción).

Cabe tener presente que además impugnó la determinación tributaria, alegando que el IVA adicional, el anticipo del impuesto a las ganancias y el derecho adicional no se encuentra alcanzados en la póliza. En subsidio, planteó que la alícuota de la percepción del impuesto a las ganancias debe ser del 3% y no del 11%, en virtud del decreto 1439/96. Asimismo, alegó la improcedencia del derecho adicional y de incluir el CER, respecto del IVA, el impuesto a las ganancias y el derecho adicional.

VII.- Que, el hecho gravado es el vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT 00 001 IT14 001277, que acaeció el 09/03/2001. De este modo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 803, 805, inc. a) del Código Aduanero el cómputo del plazo de la prescripción comenzó el 01/01/2002 y luego se suspendió el 07/09/2006 con el auto de apertura del sumario, que no fue impugnado en la oportunidad prevista en el art. 1104 del CA, hasta el dictado de la resolución DE

PRLA 5977/2011, del 6/09/2011, por constituir ésta la "*decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión*" (ver art. 805, inc. a) del CA).

Tanto la suspensión como la interrupción tienen por efecto la detención del cómputo del plazo de que se trate. Sin embargo, en la suspensión, el plazo se reanuda desde el momento posterior por el tiempo que restaba. En cambio, en la interrupción el plazo debe computarse como reiniciado.

En el caso, al momento del dictado de la resolución (cuyo art. 3 formuló la exigencia tributaria), habían transcurrido tres años, nueve meses y siete días y desde el inicio del curso de la prescripción (cfme art. 804, inc. b) del CA) hasta la suspensión producida en los términos del art. 805, inc. a) del CA.

Luego del dictado de la resolución que formuló el cargo tributario, el plazo reanudado 6/09/2011, fue nuevamente suspendido por conducto del art. 805, inciso c) del CA el 27/04/2012, sin que hasta el momento hubiere recaído la "decisión que habilitare su ejecución" a la que alude esa norma, puesto que el Tribunal Fiscal de la Nación ha declarado la extinción del cargo tributario por el transcurso del tiempo.

De lo expuesto, se desprende que, en este aspecto, corresponde admitir el agravio expresado por el Fisco Nacional, revocar la sentencia de fs. 119/123 y declarar que la acción para percibir tributos contra la garante no se halla prescripta, en la medida que no ha transcurrido el plazo quinquenal que establece el art. 803 del CA, computado de conformidad con lo normado por los artículos concordantes.

VIII.- Que, en seguida, corresponde dar tratamiento a las cuestiones que, en el escrito de fs. 141/152vta., ha esgrimido la actora en torno a la liquidación tributaria que integra el cargo aduanero, referidas a la prescripción del IVA e IVA adicional y la percepción del impuesto a las ganancias, que habían sido introducidas en el punto III, c) del escrito que dio inicio a la instancia ante el Tribunal Fiscal (cfr. fs. 15).

Sobre este capítulo, la aseguradora sostiene que a fin de analizar la prescripción vinculada con estos rubros no resultan aplicables las disposiciones del Código Aduanero sino la ley 11.683 y que, por ende, las acciones se encuentran prescriptas.

Al respecto, cabe recordar este Tribunal ha sostenido en forma reiterada que, a fin de analizar la cuestión de la prescripción vinculada al cobro del IVA, IVA adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias no resultan aplicables las disposiciones del Código Aduanero sino las de la Ley Nº 11.683 de Procedimiento Fiscal, por lo cual corresponde computar la prescripción aplicando el Capítulo VIII (“De la prescripción”, arts. 56 a 65) del Título I de la ley citada en último término (cfr., esta Sala*, in rebus:* “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 30588-A) y otro c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 23.389/2016, del 20/4/2017 –pronunciamiento que se encuentra firme, toda vez que la Corte Suprema, con fecha 23/11/2017, denegó el recurso extraordinario en los términos del art. 280 del CPCCN–; “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 30547-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 56.623/2015, del 27/4/2017 –pronunciamiento que se encuentra firme, en tanto el Máximo Tribunal, con fecha 23/11/2017, denegó el recurso extraordinario en los términos del art. 280 del CPCCN–; “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 28462-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 86.893/2017, del 15/11/2018; “Aseguradora de Créditos y Garantías SA TF 33395-Ac/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 62983/2018, del 14/02/2019, y “Aseguradora de Créditos y Garantías SA TF 33050-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 72.688/2018, del 10/09/2019, entre muchos otros).

Ello así, y dado que el vencimiento de la destinación suspensiva de importación temporaria operó el 9/03/2001 (confr., fs. 1 de la Actuación 6085514-469-2005) -por lo que el cómputo del plazo de prescripción comenzó a operar el 01/01/2002-, que la resolución impugnada –por la cual se condenó al pago de tributos- se dictó recién el 06/09/2011, y que no se advierte la presencia de alguna causa interruptiva del plazo en los términos del art. 67 de la Ley Nº 11.683 corresponde, entonces, hacer lugar a la defensa de prescripción

opuesta por la aseguradora con relación a la acción de cobro del IVA, IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias.

IX.- Que en cuanto a las costas del litigio, cabe dejar sentado que, si bien por la presente se propicia la confirmación de la pretensión aduanera contenida en la resolución DE PRLA nº 5977/2011 en el aspecto tributario que debe cancelar la citada en garantía en función de la póliza 655171, no es menos cierto que la actora, como consecuencia de las cuestiones que mantuvo al contestar el recurso de apelación, resultó vencedora respecto de la prescripción de la acción del Fisco para reclamar el IVA, el IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias.

En su consecuencia, de conformidad con lo dispuesto por el art. 1163 del CA y arts. 68 y 71 del Código Procesal, corresponde distribuir las costas según los respectivos vencimientos, quedando diferida la determinación de los porcentajes por los cuales cada parte resultó derrotada para el momento en que se practique una nueva liquidación de los conceptos adeudados.

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto **el Tribunal RESUELVE:**

1) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocar la sentencia apelada y confirmar parcialmente la resolución DE PRLA nº 5977/2011, recaída en la actuación 6085514-469-2005, respecto del DIT 00 001 IT14 001277W, y la póliza 655171, debiendo excluirse los conceptos de IVA, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, de la tributos exigibles a la firma aseguradora.

2) distribuir las costas según los respectivos vencimientos parciales y mutuos (ver Considerando IX).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 29/06/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#36929736#374472979#20230628150232309

Fecha de firma: 29/06/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#36929736#374472979#20230628150232309