República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-122936743-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Noviembre de 2022

Referencia: TFN Nº 36.770-A Alba Compañía Argentina de Seguros SA

Reunidos los Vocales de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”,** Expte. **N° 36.770-A,**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 12/26, se presenta, por apoderado, la firma denominada "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A." e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 4392, de fecha 25/08/15, dictada por el Jefe (Int.) del Dpto. de Procedimientos Legales Aduaneros, en la actuación SIGEA N° 12197-662-2007, por la que se le exigen tributos por la suma de (U$D 6.953,92.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, e IVA y la suma de ($ 12.770,48.) por los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, todo ello más intereses. Dicha suma se le atribuye en su condición de garante del importador “JOSE LEONARDO GARNELO”, al que se le endilgó la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. en virtud del presunto incumplimiento a la obligación asumida en la importación temporaria N° 05 001 IT14 004082 B (Hay que aclarar que tanto en el recurso interpuesto por la actora como en la Resolución (DE PRLA) N° 4392 se ha cometido un error tipográfico al indicar el número 05 001 IT14 004082 B como el de la destinación de importación temporaria cuando lo correcto hubiera sido indicar la destinación nro. 05 001 IT14 001560 W, destinación esta última por la que se llevó a cabo el procedimiento infraccional).

En primer lugar, plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos reclamados a su mandante habida cuenta que el presunto hecho imponible que dio origen al reclamo aduanero ocurrió el 28/02/06 por lo que tomando el plazo de prescripción reglado en el Código Aduanero, arts. 803 y conc., el mismo comenzó a computarse desde el 1/01/07. Dice que la aduana habría tenido tiempo para efectuar el presente reclamo hasta el 31/12/11, lo que no ocurrió sin que tampoco existan constancias de algún acto que hubiere sido suspensivo y/o interruptivo de la prescripción. Entiende que la disposición de instrucción de sumario de fecha 26/08/10 no ha logrado tener el efecto interruptivo y/o suspensivo que se le pretendería atribuir atento que no fue notificado a las partes, por lo cual es inoponible a su mandante.

Destaca que la liquidación tributaria fue hecha recién en el año 2015 luego de que a fs. 11 se volviera a ordenar el

pase del expediente al Contador. Agrega que si la liquidación se hubiera hecho luego de la apertura de sumario y se hubiera corrida vista a las partes antes del vencimiento del plazo de prescripción podría haberse saneado el vicio del acto administrativo de fecha 26/08/10. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal que haría a su pretensión.

Se agravia de la duración del procedimiento en sede aduanera. Entiende que no resulta ajustado a un criterio de justicia que el servicio aduanero mantenga perpetuamente procesos administrativos. Invoca jurisprudencia de plazo razonable.

Afirma que no debe responder con idénticos alcances y en la misma medida que la firma importadora por cuanto su obligación se encuentra limitada a los derechos y gravámenes de importación y no comprende a todos los tributos y gravámentes que adicionalmente percibe o retiene el servicio aduanero a cuenta de impuestos internos.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 35/47, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Realiza una negativa genérica de los hechos y el derecho invocado por la recurrente.

Menciona que se encuentra acabadamente comprobado en autos que el importador no reexportó la totalidad de la mercadería ingresada mediante la DIT de marras. Considera que se ha producido el siniestro por cuyas consecuencias se ha obligado en su carácter de garante de la obligación contraída por la firma importadora.

Manifiesta que nos encontramos ante un contrato de garantía y por ello la actora en su carácter de aseguradora fiadora, al haberse operado el siniestro debe responder conforme lo pactado cancelando los cargos formulados pues se configuró la infracción conforme la normativa vigente en la legislación aduanera.

Entiende que la prescripción sólo procede como excepción, por expreso mandato legal por ende la invocación de ese instituto en este estadío resulta inapropiada por intempestiva.

Destaca que la obligación tributaria de la actora es idéntica a la del tomador, dado que la misma no desconocía las condiciones de la obligación tributaria que aseguró debiendo responder conforme las disposiciones de la póliza y lo establecido en el Código Aduanero. Agrega que 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 en la documental en trato.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-662-2007 se inician contra el importador "LEONARDO JOSÉ GARNELO" por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., en relación con la destinación de importación temporaria N° 05 001 IT14 001560 W (ver la carpeta original de la DIT a fs. 3). A fs. 5 se efectúa la valoración y clasificación de la mercadería en presunta infracción. A fs. 8 se practica la liquidación de tributos. Con fecha 26/08/10, el servicio aduanero dispone la apertura de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 12 obra la liquidación de tributos y multa en pesos utilizando, para convertir los primeros a pesos, un tipo de cambio por dólar de $ 3,075. En fecha 17/03/15 el servicio aduanero dispone correr vista al importador y cita a la firma "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A." en su carácter de garante de la obligación tributaria. Como da cuenta la notificación por cédula que luce a fs. 23vta. la firma aseguradora se notifica de la corrida de vista en fecha 25/03/15 mientras que a fs. 33 obra la devolución de la cédula enviada al importador, a los mismos efectos, con motivo de su fallecimiento. A fs. 24/32 la firma

aseguradora contesta la vista conferida. A fs. 34 se provee la contestación de la vista. A fs. 36/40 la firma aseguradora plantea revocatoria por la denegatoria a prueba propuesta. A fs. 41 y vta., el servicio aduanero rechaza la revocatoria planteada. A fs. 46/50 y vta., obra la Resolución N° 4392, de fecha 25/08/15, dictada por el Jefe (Int.) del Depto. de Procedimientos Legales Aduanero, que es ahora apelada en la especie.

IV.- Que, en primer lugar, considero necesario referirme a los agravios de la recurrente con relación a que el proceso, iniciado por el servicio aduanero, ha excedido todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso infraccional con franca violación a la garantía constitucional del debido proceso (art. 18 C.N.) y al art. 8° inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incorporada al art. 75 inc. 22 de nuestra Constitución Nacional.

Que corresponde destacar que dicha garantía convencional no puede ser aplicada en la especie tal como me expedido en los autos caratulados “ABB S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación” de fecha 13/5/19 -expte. N° 35.759-, criterio que he compartido en los autos caratulados “HTI CONO SUR S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación” de fecha 2/12/19 -expte. Nº 38.908-A-, entre otros, que tramitaran por ante esta Vocalía de la 16a Nominación (Sala “F”), toda vez que con fecha 26 de febrero de 2016 la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dictado la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que “El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado”

En tal sentido, debe tenerse presente que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como "un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a Derechos Humanos (Corte I.D.H., "Otros tratados" objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-l/82 del 24 de setiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39).

Además, como el referido Tribunal lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está "destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso" (Corte I.D.H., Restricciones a la pena de muerte (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84).

Y si bien es cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas “…no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención…” (Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51), no lo es menos que poseen “…efectos jurídicos innegables…” (Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26) para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos; máxime cuando la OC en cuestión ha sido firmada por los actuales integrantes de dicha Corte Internacional, por lo que corresponde que este Tribunal Fiscal aplique dicha doctrina -sin perjuicio de la opinión personal del suscripto en cuanto al amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos- del mismo modo en que lo hace respecto de las sentencias del referido Tribunal internacional.

Por lo demás, en la litis se cuestiona la exigencia tributaria del Fisco mientras que en aquellos precedentes de nuestra Corte Suprema que fueran expresamente citados por la recurrente en su líbelo inicial (”Losicer” y “Bossi y García S.A.”) el lapso de dilación del procedimiento aduanero se discute solamente en materia infraccional, por

lo que el planteo de la firma actora deviene improcedente.

V.- Que incumbe, en segundo lugar, entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la supuesta invalidez del auto de apertura de sumario y, como consecuencia de ello, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

Que corresponde aclarar que la declaración de nulidad en sede administrativa y judicial resulta ser siempre una decisión *in extremis*, es decir, que si existe la posibilidad de "salvar" el acto procesal viciado se deberá preferir la conservación de este, siempre y cuando se trate de un vicio subsanable.

Que la resolución por la que se dispone la apertura del sumario es un acto administrativo de suma importancia por medio del cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto necesariamente previo a la resolución que dispone correr vista de lo actuado a los presuntos responsables a efectos de que presenten sus defensas

Que el art. 1094 del Código Aduanero 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 de los antecedentes administrativos SIGEA N° 12197-662-2007 surge que el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario en fecha 26/08/10, es decir, antes de que opere el cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 1/1/12 (atento a que la presunta comisión de la infracción aduanera acaeció en el año 2006).

Que la mentada instrucción de sumario da cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. atento a que, al momento de su apertura, el servicio aduanero contaba con la carpeta original de la DIT N° 05 001 IT14 001560 W (v. fs. 3 de las act. adm.) que constituye la causa y antecedente de la obligación, como así también, a ese momento, ya había practicado la liquidación tributaria (v. fs. 8 de las act. adm.) con posterioridad a la clasificación y valoración de la mercadería (v. fs. 5 de las act. adm.).

Que si bien hubo una nueva liquidación tributaria con posterioridad a la instrucción de sumario ello no obsta a que igualmente esa apertura de sumario sea válida puesto que esta segunda liquidación rectifica, más no sustituye, la primera realizada en los plazos establecidos por el Código Aduanero (v. fs. 8 de autos). De ahí que, en la especie, el auto de apertura del sumario no ha sido dictado al solo efecto de suspender el transcurso del plazo de prescripción de la acción del fisco para exigir tributos.

Que, sobre la base de las consideraciones anteriores, corresponde destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el art. 803 del C.A., que comenzó a correr el 1/01/07, en los términos del art. 804 inc. b), del C.A., (atento a que el hecho gravado, es decir, el vencimiento del plazo de permanencia de la destinación de importación temporaria tuvo lugar en fecha 28 de febrero de 2006), debiendo haber operado el 1/01/2012, de no haberse producido causales suspensivas.

Que, en fecha 26/08/10, el servicio aduanero dispuso instruir el sumario habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 1/01/07, la cantidad de tiempo exacta de 3 (tres) años; 12 (ocho) meses y 26 (veintiséis) días. De acuerdo con el art. 805, inc. a), del C.A., el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió desde la apertura de sumario, es decir, desde el 26/08/10 "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión" (art. 805 inc. a).

Ahora bien, cuando el inc. a) del art. 805 del Código Aduanero expresa "...decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo" se refiere a la fecha de notificación de la Resolución aduanera. Ello es así, por cuanto con el simple dictado de la Resolución aduanera, el servicio aduanero no posee aún el ejercicio de la acción para percibir los tributos, es decir, no tiene abierta la vía ejecutiva, sino que, además, necesita notificar esa Resolución y esperar a que la misma quede firme para habilitar la acción. De allí que el art. 805, inc. a) del C.A., debe interpretarse en el sentido de que la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario hasta que quede firme la Resolución aduanera, notificada, que pone fin al procedimiento.

Que, en definitiva, el procedimiento infraccional, en sede aduanera, se ha desarrollado dentro del marco normativo y de acuerdo con los plazos allí establecidos. Por lo expuesto, entiendo que corresponde rechazar el agravio respecto de la invalidez del auto de apertura de sumario y la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, sin costas por su tratamiento conjunto con el fondo.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde ahora expedirse en relación al fondo del asunto.

Que, en ese sentido, la firma importadora no es la única que puede probar que se ha reexportado la totalidad de la mercadería, pues la aseguradora puede subrogarse en las defensas de la importadora, por lo que aquella también puede acreditar tal extremo mediante la documentación que acredite la descarga de la mercadería importada temporariamente.

Que cabe aclarar que en materia tributaria el onus probandi del cumplimiento de las obligaciones del régimen de importación temporaria, en tanto significa dicho régimen un beneficio - ingreso de mercadería extranjera en plaza sin la obligación correlativa de abonar los tributos a su importación-, se encuentra, en principio, a cargo del importador o aseguradora a los efectos de eximir la exigencia tributaria.

Que sólo puede demostrarse la reexportación con los permisos de embarque o solicitudes de destinación de exportación debidamente oficializados, teniendo en cuenta sus cumplidos e imputación específica al DIT en cuestión y con los Certificados de Tipificación y Clasificación (CTC) que correspondan o en su defecto, con su solicitud para el supuesto de que la Secretaría no lo hubiera emitido por causas ajenas al importador. De modo tal que dicho mecanismo resulta ser el reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. en el o los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

Que la recurrente no demostró en autos la reexportación de la mercadería pues no acompañó la documentación ni individualizó los permisos de embarque y los Certificados de Tipificación y Clasificación que descargarían efectivamente la temporal en trato) que ampararían la relación insumo producto que pudiere desvirtuar la comisión de la infracción referida, surgiendo de este modo la responsabilidad de la aseguradora en su carácter de garante de la importación temporaria, con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria de la importadora.

Que la documentación aportada en autos por la recurrente impide evaluar, en el caso concreto que nos ocupa, qué

cantidad de la mercadería importada mediante las destinación de importación temporaria nro. 05 001 IT14 001560 W fue utilizada en el proceso productivo y exportada por lo que cabe concluir que se encuentran, en autos, suficientes elementos que avalan lo manifestado por el servicio aduanero respecto de la importación a consumo de manera irregular debiéndose, en consecuencia, el pago de los tributos correspondientes.

VII.- Que en relación al agravio de la recurrente referido al adicional IVA e impuesto a las ganancias, resulta de aplicación al caso de autos la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.”, de fecha 26/11/2019, donde se expidió, con relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias. Allí el Alto Tribunal expresó que “cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.”; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.”. Ello así, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

Conforme lo expuesto en los Considerandos que anteceden, **VOTO** por:

1.- Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 4392, con (excepción de las percepciones de impuesto a las ganancias e IVA adicional), en cuanto exige a la firma “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.”, el pago de tributos que ascienden a la suma de (U$D 6.953,92.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, e IVA, más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 14/04/15 y hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Declarar que el monto exigible a la actora es el de CINCUENTA Y SEIS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS ($56.096,44.-) en razón de la póliza nro. 421388. Ello con más los intereses devengados desde el 14/04/15 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

3.- Las costas se imponen por los mutuos vencimientos que se estiman en un 11% a cargo del Fisco y en un 89% a cargo de la actora.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Garbarino.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 4392, con (excepción de las percepciones de impuesto a las ganancias e IVA adicional), en cuanto exige a la firma “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.”, el pago de tributos que ascienden a la suma de (U$D 6.953,92) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, e IVA, más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 14/04/15 y hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Declarar que el monto exigible a la actora es el de CINCUENTA Y SEIS MIL NOVENTA Y SEIS PESOS

CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS ($56.096,44.-) en razón de la póliza nro. 421388 (v fs. 57 de autos). Ello con más los intereses devengados desde el 14/04/15 en los términos de lo establecido en los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

3.- Las costas se imponen por los mutuos vencimientos que se estiman en un 11% a cargo del Fisco y en un 89% a cargo de la actora.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. John David Ryan Lussich (20-92016182-1). Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.14 16:20:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.14 17:22:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.14 17:22:23 -03:00