República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-30136975-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Marzo de 2024

Referencia: Sentencia COSENA SEGUROS SA Expte. 27.939-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del segundo de los nombrados (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"COSENA SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. Nº 27.939-A;**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 22/35 y vta. la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 509/09 dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación 12039-732-2006 (Expte. ADGA-2003-605385), en cuanto condena a la firma MC TEXTIL S.A. al pago de multa y de tributos, con más el CER e intereses -éstos últimos conjuntamente con la aseguradora- por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero (en adelante "CA"), por la falta de reexportación en término de la mercadería importada mediante la destinación 98001IT14003265P. Se refiere a la procedencia del recurso y a la oportunidad de su presentación ante esta instancia y cita jurisprudencia que habilita a la aseguradora para oponer todas las excepciones propias como las del deudor principal. Manifiesta que los hechos involucrados en autos fueron investigados como presunto contrabando y que la causa quedó radicada ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 5 a cargo del Dr. Horacio Artabe, bajo el número 11.973 y que en ella se dispuso el sobreseimiento de los representantes de Cosena Seguros S.A. Sostiene que el servicio aduanero no tuvo en cuenta lo resuelto por la Cámara Nacional de Casación Penal que confirmó dicho sobreseimiento y que, en virtud de ello, corresponde desvincular la responsabilidad tributaria de la aseguradora. Afirma que el pronunciamiento definitivo dictado en la causa penal reviste la condición de cosa juzgada material y cita jurisprudencia. Sostiene que por el rango constitucional acordado a los tratados internacionales sobre derechos humanos mediante la reforma de 1994, se encuentra receptado expresamente el principio de *"non bis in idem"*. Cita, entre otros, el precedente "De La Rosa Vallejos, Ramón s/art. 197 de la ley de aduanas" en virtud del cual la Aduana debe aguardar y acatar el pronunciamiento que recaiga en la causa judicial, por lo que la desvinculación de la aseguradora en sede penal causa el mismo efecto en el proceso infraccional aduanero. En subsidio, plantea la excepción de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas por haberse cumplido el plazo de 5 años previsto por el art. 934 del CA. Agrega que, mediante el seguro de caución, la aseguradora garantizó en forma exclusiva los tributos por los que tuviera que responder la importadora, de modo que su responsabilidad se limita únicamente a éstos y hasta la concurrencia de la suma máxima garantizada. Afirma que su responsabilidad no se extiende a los derechos adicionales, ganancias e IVA adicional que pudieran corresponderle al importador. Plantea la inconstitucionalidad y la nulidad

absoluta del régimen establecido mediante el art. 15 de la resolución 72/92. Señala que mediante dicha resolución el Ministerio de Economía creó un tributo, siendo ésta una facultad exclusiva del Congreso de la Nación y cita jurisprudencia. Se agravia, asimismo, de que no se ha discriminado correctamente la fecha a partir de la cual se deben aplicar los intereses. Sostiene que la aseguradora no debe responder por la mora del importador y aclara que aquellos deben ser calculados a partir del décimo día hábil a contar desde la notificación fehaciente del reclamo por parte de la aduana. Impugna la aplicación de las pautas de ajuste dispuestas por la ley 25.561 y el decreto 214/02 toda vez que las obligaciones de la aseguradora surgen de la póliza de caución, la cual -a su criterio- no se encuentra alcanzada por el régimen de pesificación. Se refiere a las circunstancias que llevaron al dictado de las normas antes mencionadas y distingue la naturaleza jurídica del contrato de fianza y del seguro de caución. Cita jurisprudencia. Se opone a la exigencia aduanera respecto del anticipo del impuesto a las ganancias, atento a que la garantía cubre exclusivamente los tributos que debería pagar el importador para el caso de que no reexportaran los insumos industrializados en tiempo y forma y por el límite del compromiso asumido en la póliza, no así por los impuestos originados en la comercialización en el mercado interno de la misma. Ofrece prueba documental e informativa, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se deje sin efecto el cargo formulado con expresa imposición de costas.

II. Que a fs. 65/70 y vta. la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de la negativa genérica de rigor y de la reseña de los hechos, señala que la carga de la prueba del cumplimiento de la importación temporaria recae en la importadora, siendo ésta la que debe demostrar el cumplimiento fehaciente del régimen. Agrega que la falta de reexportación en término implica que se configuró el siniestro que autoriza a la aduana a reclamar a la aseguradora el pago de los tributos, por cuanto la póliza se encuentra activa. Respecto del CER, transcribe el art. 20 de la ley 23.905 y afirma que corresponde la aplicación del Decreto nº 214/02 dado que la suma por la que se obligó la aseguradora se expresó en dólares estadounidenses. Cita jurisprudencia. Con relación a la percepción de ganancias, sostiene que resulta aplicable a la importación de bienes con carácter definitivo para su comercialización en el mercado interno y que la Aduana actúa como agente de retención y/o percepción en los términos de la RG AFIP 3543/92. Se opone al planteo de inconstitucionalidad del régimen establecido por la resolución 72/92, en tanto considera que el Ministerio de Economía se encuentra facultado para reglamentar el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial y que, además, no cabe efectuar este planteo ante el Tribunal Fiscal en los términos del art. 1164 del CA. Cita jurisprudencia. En cuanto al límite de la póliza, sostiene que la aseguradora se obliga con los mismos alcances y en la misma medida que el importador , por lo que debe responder por los tributos liquidados por el servicio aduanero correspondientes a la importación temporaria. Hace reserva del caso federal. ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III. Que la **actuación 12039-732-2006 (Expte ADGA-2003-605385)** se inicia a fs. 1 con el acta denuncia 90/03 por la presunta infracción del art. 970 del CA, respecto de la mercadería importada en forma temporaria mediante la destinación 98001IT143265P, cuyo vencimiento se produjo el 29.05.99. A fs. 3 obra la carpeta del despacho. A fs. 5 y 8obra el identificador de la garantía 98001013426Z y a fs. 6/7 las impresiones de pantalla del SIM correspondientes a la destinación. A fs. 11 se instruye el sumario. A fs. 12 y 13 se practica el aforo de la mercadería y la liquidación de multa y tributos, respectivamente. A fs. 14 se corre la vista a la importadora MC Textil SRL y a Cosena Seguros S.A., quien se notifica el 28.04.04 (fs. 19 y vta.). La cédula correspondiente a la importadora se devuelve sin notificar a fs. 20 y vta. A fs. 23/26 y vta. la aseguradora contesta la vista. A fs. 42/52, 54/109 y 116/121 la aseguradora denuncia hechos nuevos y acompaña documental. A fs. 122ref. se ordena notificar por edictos a la importadora. A fs. 125 obra la publicación del edicto y a fs. 126 se declara la rebeldía de la firma importadora. A fs. 127/129 obran copias de la sentencia recaída en la causa “Majertel S.A .y otros s/av. de contrabando”. A fs. 130 se tiene por presentado al letrado de la aseguradora y por agregada la prueba documental acompañada. A fs. 131/132 obran las impresiones de pantalla del Registro de Infractores. A fs. 135/139 se dicta la resolución DE PRLA 509/09, que se apela en autos. Mediante la actuación 13289-25657-2008, el letrado de la aseguradora renuncia al mandato. A fs. 146 se presenta el nuevo apoderado de la aseguradora. A fs. 151/152, mediante letrado apoderado, la firma recurrente acredita el F4 de apelación por ante este Tribunal.

IV. Que a fs. 72 se tiene presente la contestación del Fisco y por acompañadas las actuaciones administrativas. Asimismo,

previo a proveer a la prueba informativa ofrecida por la actora, se ordena librar oficio al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal nº 5 – Secretaría nº 9 a fin de que informe si la póliza 25.832 se encuentra involucrada en la causa "Majertel S.A. y otro s/av. de contrabando" (causa 11.973), cuya respuesta obra a fs. 80/117. A fs. 119 se solicita a la DGA la remisión de la póliza 25.832, lo que se cumple a fs. 126/132. A fs. 134/137, 139/155, 158/169 y 171/177 y vta. la actora acompaña diversos pronunciamientos recaídos en causas judiciales. Con fecha ….. se declara la causa de puro derecho. Afs. 180 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs 181 pasan a sentencia.

V. Que, como cuestión previa, corresponde referirse a la excepción de prescripción opuesta por la actora respecto de la acción del Fisco para imponer penas en los términos de los arts. 934 y 937, inc. a) del CA.

Que cabe señalar que dicho planteo se lo resolverá, por fundamentales razones de economía procesal conforme la interpretación del Código Aduanero del precedente de la Corte Suprema "WONDERLAND SRL c/ ADUANA ROSARIO" del 12.05.09 y el plenario de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal "HUGHES TOOL S.A. C/A.N.A. (T.F. 7830-A)" de fecha 21.09.03, sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión sobre la cuestión expuesta en la causa "LA CARDEUSE S.A. c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", sentencia del 12.11.19, Expte. 35.693-A (se puede ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/35693-A-12-11-19-1.p df).

Que la infracción imputada en autos se produjo el 29.05.99, fecha en la cual venció el plazo para reexportar la mercadería importada mediante la destinación 98001IT143265P.

Que por aplicación de lo dispuesto en el art. 935 del C.A. la prescripción de la acción *"... comienza a correr el 1 de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación"*. Ello implica que el plazo de prescripción comenzó a computarse el 1º de enero del año 2000, venciendo el 01.01.05.

Que, con anterioridad a esa fecha, con la apertura del sumario del 20.02.04 se produjo el primer acto interruptivo de la prescripción de conformidad con el art. 937, inc. a) del CA, por lo que el plazo quinquenal se reinició a partir del día siguiente al de la fecha de dicho proveído (21.02.04). En consecuencia, el plazo de prescripción operaba el 21.02.09.

Que en atención a que la resolución condenatoria se dictó el 13.02.09, es decir, con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción, corresponde rechazar la excepción opuesta por la actora, con costas.

VI. Que, en cuanto a la cuestión de fondo, corresponde tratar, en primer lugar, el agravio de la aseguradora con relación a la existencia de una causa penal presuntamente vinculada a la operación de importación involucrada en autos. Entiende la recurrente que por tratarse de un delito y no de una infracción, no corresponde que el servicio aduanero le exija los tributos en los términos del art. 970 del CA.

Que, en efecto, la recurrente sostiene que no es responsable de los tributos que se le reclaman como consecuencia del contrato de seguro, por cuanto en la causa penal en la que se investiga el presunto delito de contrabando cometido por la firma tomadora, la aseguradora quedó desvinculada por el sobreseimiento dictado en la causa penal respecto de sus representantes legales.

Que según obra en las constancias acompañadas por el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico Nº 5, Secretaría Nº 9 correspondientes a la causa 11.973 "MAJERTEL S.A. y otros s/ averiguación de contrabando", la denuncia penal contra la firma importadora MC Textil SRL involucra las siguiente documentación: *"Pólizas de seguro de caución N° 22313, 22667, 25431, 25669, 25832, 28894, 25865, 26054, 26220 y 26608, cuya denuncia diera origen a los sumarios administrativos N° 605.386/03 (vinculado con el DIT 98 001 IT14 003385 S); 605.388/03 (relacionado con el DIT 98 001 IT14 003505 M) y N° 603.730/00 (relacionado con el DIT 97 001 IT14 003354N)."* (fs. 81 vta. punto 5).

Que de lo expuesto resulta que, si bien, la póliza 25382 se encuentra mencionada en el dictamen de la Fiscalía de fecha

2.07.07, la actuación ADGA-2003-605385 y la DIT 98001IT14003265P correspondientes a estos autos, no se encuentran entre las tres actuaciones y destinaciones que dieron a la denuncia realizada por la aseguradora.

Que, por otro lado, cabe destacar que el Fiscal interviniente entendió que la denuncia por contrabando formulada por la aseguradora con relación a las múltiples operaciones en las que otorgó las pólizas de seguros de caución detalladas a fs. 80/83 y vta. (entre las cuales se menciona la póliza 25382), no encuadra en las figuras previstas por los arts. 863 y s.s. del CA, motivo por el cual aconsejó el archivo parcial de las actuaciones por la inexistencia de delito (fs. 102/103) y así fue resuelto por el juez competente en la sentencia de fecha 31.05.10 (fs. 104/105 y vta.). Asimismo, de acuerdo con lo informado a fs. 117 por el juzgado interviniente, se procedió al archivo total de las actuaciones el 16.09.10.

Que, por ello, en atención a que la destinación involucrada en autos no se encuentra investigada en la causa 11.973 y que, además, los hechos allí denunciados por la aseguradora no configuran el delito de contrabando, corresponde desestimar los argumentos esgrimidos por la recurrente.

VII. Que, en consecuencia, corresponde resolver sobre la procedencia de la multa y de los tributos reclamados a la firma importadora MC TEXTIL S.R.L. -éstos últimos conjuntamente con la aseguradora- respecto de la destinación 98001IT14003265P, oficializada ante la Aduana de Buenos Aires y con vencimiento de fecha 29.05.99.

Que a fin de garantizar la importación temporaria, la firma COSENA SEGUROS S.A. (anteriormente denominada Cosena Cooperativa de Seguros Navieros Limitada) otorgó la póliza de seguro de caución 25382 (garantía 13426Z), cuya copia certificada obra a fs. 130 de autos, por la que se aseguró a la Dirección General de Aduanas *"... el pago en efectivo de hasta la suma máxima de DOLARES CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL (U$S 157000.00), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle MC TEXTIL S.R.L. ..."*.

Que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas surge que la firma importadora fue declarada rebelde por su falta de comparecencia y la aseguradora no produjo prueba tendiente a demostrar el cumplimiento del régimen.

Que, en consecuencia, atento a que en autos la recurrente no pudo acreditar regularización en término de la mercadería ingresada en forma temporaria, queda configurada la infracción del art. 970 del CA, siendo responsable el importador del pago de la multa y los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería de conformidad con lo establecido en el art. 274, apartado 1, inc. a) y apartado 2.

Que, con relación a la exigencia tributaria, el régimen de destinación suspensiva de importación temporaria impone al importador la obligación de constituir una garantía por el eventual incumplimiento de la obligación de reexportar, debiendo el seguro cubrir los eventuales tributos que correspondieren por la importación para consumo (conf. arts. 255 y 453, inc. c del CA).

Que, en consecuencia, la falta de cumplimiento por parte del tomador del seguro implica la responsabilidad solidaria de la aseguradora por el pago de los tributos conforme a las condiciones particulares y generales a las que se obligó al otorgar el seguro de caución (v. fs. 130).

VIII. Que en atención a lo resuelto, corresponde modificar la liquidación de fs. 13 de las actuaciones administrativas, a fin de excluir el derecho adicional previsto por el art. 23 del decreto 1439/96 de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "FRISHER S.R.L (TF 16.236-A) c/ A.N.A", y las percepciones de IVA adicional y de ganancias en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604.155/01) s/Dirección General de Aduanas" según el cual al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

DIT 98001IT14003265P		
Item 1 – 145.000 u		**Tributos**
V.A.	$ 108.749,99	
Derecho específico		52920,80
Estadística (0,5%)		543,75
Base imponible IVA	$ 162.214,54	
IVA (21%)		34065,05
Total		**87529,60**

Total tributos = $ 87.529,60.-

IX. Que, habiendo quedado determinado el monto de los tributos, corresponde referirse a los agravios de la actora respecto de la aplicación del CER y del cómputo de los intereses.

Que cabe señalar que el art. 1° del decreto nº 214/02 dispuso la transformación en pesos de las obligaciones de dar sumas de dinero que, existiendo a la fecha de la sanción de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario -6.01.2002-, estuvieran expresadas en dólares estadounidenses y no se encontraren ya convertidas a pesos.

Que el art. 8º del decreto 214/02 dispone que *"las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en dólares estadounidenses u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán en razón de un dólar estadounidense (u$s 1)= un peso ($1)."*

Que el art. 4º del mencionado decreto establece la aplicación de un Coeficiente de Estabilización de Referencia publicado por el Banco Central de la República Argentina.

Que el momento imponible se produjo con el vencimiento de la DIT el 29.05.99, es decir, con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 25.561 y el decreto 214/02.

Que con fecha 15.04.04 se practicó el aforo de la mercadería en infracción y se determinaron los tributos en dólares estadounidenses, a los que luego se aplicó el tipo de cambio vigente al momento imponible (U$S 1 = $ 1) para la liquidación de los tributos en pesos conforme obra a fs. 7 de las actuaciones administrativas.

Que atento a que la deuda se expresó en dólares estadounidenses y se convirtió a moneda nacional con posterioridad a la entrada en vigencia del decreto 214/02, corresponde aplicar los arts. 4º y 8º del citado decreto. Ello así, atento a que la conversión de la deuda a razón de $1 con más el CER correspondiente a la fecha de pago viene impuesta legalmente de conformidad con el criterio sentado por la CSJN in re "S.A. Cinematográfica c/ Bentivogli e Hijos S.R.L.", sentencia del 17/04/07, en el sentido de que el CER es inescindible del capital adeudado.

X. Que, con respecto al cómputo de los intereses, cabe señalar que es pacífica la jurisprudencia que dispone que, como principio general, el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal, es decir, la importadora (conf. arts. 1578 y 1580 del Código Civil y Comercial de la Nación, ley 26.994), lo que así corresponde cuando la mora de dicho deudor principal es anterior a la propia mora del garante. También como principio general, el garante responde por los intereses de su propia mora cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal. Es decir, que en tal supuesto los intereses debidos por el garante se devengan con anterioridad a los intereses del deudor principal.

Que atento a que la aseguradora se notificó el 28.04.04 (fs. 19 y vta. de las act. adm.), es decir, con anterioridad a la tomadora, quien se notificó por edictos -fs. 125-, aquella debe los intereses por su propia mora.

Que, en conclusión, la responsabilidad de la aseguradora en virtud del seguro de caución se extiende hasta monto máximo garantizado con más los accesorios que correspondan, por lo que los tributos determinados por la liquidación precedente quedan comprendidos en el monto asegurado de U$S 157.000.- según la constancia de fs. 140 de autos.

Que, por lo expuesto, corresponde declarar que la actora COSENA SEGUROS S.A. adeuda a la AFIP-DGA la suma de pesos ochenta y siete mil quinientos veintinueve con sesenta centavos ($ 87.529,60.-) en concepto de tributos, con más el CER y los intereses del art. 794 del CA devengados desde el 13.05.04 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

Que, por ello, **VOTO POR**:

1º) Rechazar la excepción de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas opuesta por la actora, con costas.

2º) Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA 509/09 dictada en la actuación 12039-732-2006, en cuanto exige tributos en los términos del art. 970 del CA respecto de la destinación 98001IT14003265P, con costas.

3°) Revocar la exigencia del derecho adicional, las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

4º) Declarar que la actora COSENA SEGUROS S.A. adeuda a la AFIP-DGA la suma de pesos ochenta y siete mil quinientos veintinueve con sesenta centavos ($ 87.529,60.-) en concepto de tributos, con más el CER y los intereses del art. 794 del CA devengados desde el 13.05.04 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1º) Rechazar la excepción de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas opuesta por la actora, con costas.

2º) Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA 509/09 dictada en la actuación 12039-732-2006, en cuanto exige tributos en los términos del art. 970 del CA respecto de la destinación 98001IT14003265P, con costas.

3°) Revocar la exigencia del derecho adicional, las percepciones de IVA adicional y de ganancias, con costas por su orden.

4º) Declarar que la actora COSENA SEGUROS S.A. adeuda a la AFIP-DGA la suma de pesos ochenta y siete mil quinientos veintinueve con sesenta centavos ($ 87.529,60.-) en concepto de tributos, con más el CER y los intereses del art. 794 del CA devengados desde el 13.05.04 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

Regístrese y notifíquese, archívese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 de RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.21 14:14:48 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.21 23:56:01 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.21 23:56:02 -03:00