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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-36951937-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA. EXPTE 35.612-A ALBA CIA ARG. DE SEGUROS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **35.612-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que a fs. 11/21 se presenta la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución 1040/10, recaída en las actuaciones administrativas 12039-388-2006, en cuanto le exige a la aquí actora el importe de $10.573,60 en concepto de tributos, con más el C.E.R. e intereses, en su carácter de garante de la obligación tributaria emergente de la DIT 98001IT15000243J. En primer término, hace referencia a la naturaleza jurídica del seguro de caución. Aduce que la firma importadora solicitó la apertura de su concurso preventivo en marzo de 2000 por lo que, siendo el crédito de causa pre-concursal, debió la Aduana presentarse a verificarlo en virtud de lo dispuesto en el art. 32 de la Ley de Concursos y Quiebras ("LCQ"); lo que no hizo. Alega que la demandada carece de legitimación para reclamarle los tributos. Opone excepción de prescripción conforme lo dispuesto en el art. 56 de la ley de concursal. Cita jurisprudencia y doctrina. Por otro lado, se agravia del derecho adicional. Invoca el criterio establecido en las causas "*FRISHER S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA"* e *"IEF Lationamericana S.A. (TF 16.912-A) c/D.G.A."*. Solicita se descuente este rubro de la base imponible del IVA y de las percepciones de IVA Adicional y de ganancias. Asimismo, plantea la improcedencia del CER. Aduce que a la fecha de configuración del hecho generador de la obligación tributaria ésta se convirtió a pesos a razón de un dólar estadounidense por un peso; al igual que las sumas garantizas en la póliza; por lo cual no puede aplicarse el referido coeficiente. Sostiene que el coeficiente es inconstitucional y vulnera su derecho de propiedad. Agrega que tampoco resulta aplicable la ley 23.905 porque fue derogada por la ley 23.928. En forma subsidiaria, plantea la inaplicabilidad del CER sobre los intereses devengados por el capital. Asimismo, aduce que su responsabilidad se limita hasta la suma garantizada, la que entiende que asciende a $ 8.500. Solicita se declare la inconstitucionalidad de la Resolución de la AFIP 1528/03 y del Decreto 214/02. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 44/51 se presenta la Aduana y contesta el traslado. En primer término, realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Efectúa una breve reseña de los hechos. Aduce que la actora no ha demostrado que no se haya configurado la infracción tipificada en el art. 970 del Código

Aduanero (“CA”). Agrega que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. En efecto, el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador; basta el mero vencimiento de la deuda, salvo que se haya pactado beneficio de excusión. Cita jurisprudencia. Aclara que la Aduana en su carácter de asegurada, frente al incumplimiento del tomador del seguro, no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Agrega que no tiene obligación de presentarse en el concurso de la importadora. Sostiene que el asegurador se obliga en virtud de las pólizas como un fiador solidario. Destaca quienes son las partes del seguro de caución; a saber: asegurador, tomador y asegurado -DGA- Sostiene que la garantía contenida en la póliza se presta a requerimiento de la firma importadora, constituyendo a la actora en fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Alega que, a través de la póliza, la actora aseguró a la DGA por lo que resultara obligada a pagar la firma importadora como consecuencia de la importación temporaria, quedando constituido el garante en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo, sin necesidad de ninguna otra intimación, judicial o extrajudicial, considerándose los plazos perentorios. Destaca que la finalidad de las imposiciones del régimen de importación temporaria es desalentar la introducción para consumo, ya sea regular e irregular de mercadería que se autorizó importar con la finalidad de ser reexportada. Agrega que se liquidaron los tributos con aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato, y que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación del tomador del seguro. Cita normativa. Por otro lado, sostiene que no resulta procedente el derecho adicional, toda vez que se produjo la importación a consumo -aunque sea en forma irregular-. En cuanto al planteo de falta de verificación del crédito por parte de la DGA, cita jurisprudencia a su favor. Respecto al CER, aduce que la actora desconoce el *principio de legalidad*. Agrega que la obligación emergente de la póliza se encontraba vigente a la fecha del dictado del decreto 214/02; por lo que corresponde su aplicación. Asimismo, aduce que en virtud de lo dispuesto en el art. 20 de la ley 23.905 los tributos se adeudan en dólares. Respecto al límite de responsabilidad de la aseguradora, sostiene que lo que se aseguró no es un monto definitivo y determinado de antemano. Efectúa reserva de caso federal Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 52 se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido y se intima a la D.G.A. a acompañar las actuaciones administrativas, las que se acompañan a fs. 53. A fs. 54 se abre la causa a prueba A fs. 65/68 luce la contestación de oficio del RENAPER. A fs. 77/78 obra copia de la póliza 154.970 y a fs. 118/120 la contestación de oficio del Centro de Despachante de Aduanas. Luego, se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a alegar. Después se agrega el alegato de la actora. El fisco no hace uso del derecho que le fuera conferido. Con posterioridad, pasan a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12039-388-2006 se inician con el Acta de Denuncia labrada el 25/6/04 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto de la DIT 98001IT15243J, cuyo vencimiento operaba el 15-2-00. A fs. 3 luce en sobre contenedor de la DIT. A fs. 5 con fecha 11 de marzo de 2005 se instruye sumario por la presunta comisión de la infracción del art. 970 del CA. A fs. 9/17 (refoliado) se presenta la importadora y acompaña documental –copia de la DIT, constancia de transporte, factura, documentación referente al concurso preventivo de la firma importadora-. A fs. 70 (refoliado) luce el Acta 717/2005 -acta de interdicción sin derecho a uso de la mercadería importada temporariamente mediante la DIT- y a fs. 71 (refoliado) el informe UTV 447/2005. A fs. 72/73 (refoliado) efectúa su defensa la importadora. A fs. 86, con fecha 13/03/06, se remiten las actuaciones a la División Verificación a los efectos de que informen valor en aduana, tributos que gravan la importación para consumo y si se trata de mercadería prohibida o no por el Régimen General a la fecha de la infracción. A fs. 87 luce la valoración en aduana, alícuotas y se informa que no era de importación prohibida por el régimen general. A fs. 90 (refoliado) se efectúa la liquidación tributaria y base de multa. A fs. 91 (refoliado) con fecha 28/12/07 se corre vista a la importadora y se cita a la aseguradora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. A fs. 93/95 obran los *print* de pantalla del Sistema de Registro de Consulta de Empresas Activas. A fs. 97 se agrega el Reflejo de Consulta de Juicios. A fs. 98 se notifica de la corrida de vista la actora con fecha 30/10/09. A fs. 104/115 vta. contesta la vista conferida la aseguradora. A fs. 121 se notifica de la corrida de vista la importadora con fecha 25/11/09 y efectúa su defensa a fs. 122/124. A fs. 128 se tiene por presentada a la firma “ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A.” y a “LINEA RD S.A.” y se tienen presentes las pruebas ofrecidas. A fs.

132/133 luce el *print* de pantalla del Registro de Infractores y a fs. 135/137 la consulta de juicios. A fs. 138/141 obra la Resolución 1040/10, apelada.

Que lucen por cuerda separada fotocopias de todo lo actuado.

V.- Que, en primer lugar, corresponde tratar el agravio de la actora vinculado a la falta de legitimación de la D.G.A. para reclamar el crédito tributario.

Que el concurso en modo alguno veda al órgano competente la determinación de obligaciones tributarias o la aplicación de sanciones, cuestiones que no resultan atraídas por el mismo.

Que, corresponde señalar que los créditos del fisco que aquí nos ocupan, nacieron como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas por la importadora al documentar la importación temporaria, y ello se produjo al vencimiento del plazo acordado para la permanencia de la mercadería –momento imponible-, fecha a partir de la cual, el servicio aduanero quedó habilitado para determinar la existencia o no de la infracción al régimen de importación temporaria. Acorde con ello, recién tramitado el sumario correspondiente, y, una vez recaída condena firme, ella podrá ejecutarse.

Que, en efecto, la carga procesal de la Aduana de presentarse a verificar su crédito, recién nace cuando la pena de multa impuesta por la infracción ha quedado firme y, en consecuencia, su monto también determinado. Cabe señalar que no se trata sólo de la falta de determinación del crédito para su verificación sino, además y fundamentalmente, porque es necesario determinar mediante el procedimiento correspondiente, la existencia de la infracción y que la misma se encuentre firme.

Que el Código Aduanero regula el procedimiento para la investigación y juzgamiento de las infracciones, así como la forma de extinción de las obligaciones que nacen de la misma. Siendo una ley federal prevalece por su especialidad respecto de la legislación de fondo, por lo que su procedimiento no puede verse afectado por lo dispuesto en la ley 24.522, que no posee fuero de atracción en esta materia.

Que, tratándose de normas de diferente jerarquía, siendo de rango superior el CA, ante un conflicto normativo debe aplicarse el texto de la norma que regula específicamente el tema (“*lex specialis*”), más si se trata de una norma de jerarquía superior.

Que la especialidad de la ley tributaria, con exclusión de otras normas, ya ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos pronunciamientos, en los que expresó que respecto a la determinación tributaria, la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales (conf. “*Hilandería Luján S.A., del 30-9-86; “Casa Marroquín S.R.L” del 31-3-87*); la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (“*Gregorio C. Cosimatti”*, sentencia del 9-4-87), excluyendo de ese modo la competencia del juez del concurso en la determinación tributaria.

Que, en virtud de lo expuesto, puede afirmarse que no existe norma legal alguna, que imponga al acreedor -en el caso la Dirección General de Aduanas- la obligación de verificar su crédito en la quiebra o concurso del importador, como requisito previo a reclamar su crédito de la firma garante o Aseguradora.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el agravio de falta de legitimación concursal opuesto por la aquí actora.

VI.- Que, seguidamente, corresponde analizar el planteo de prescripción conforme el art. 56 de la LCQ opuesto por la actora.

Que, el Código Aduanero regula expresamente el instituto de la prescripción, por lo que prevalecen las normas del citado cuerpo legal frente a la Ley de Concursos y Quiebras.

Que, en este sentido reconocida doctrina ha señalado que *"las obligaciones tributarias tienen su propio régimen de prescripción en la Ley 11.683 que es una ley federal, y el plazo de prescripción de cinco años a favor del fisco para el cobro de sus créditos es una disposición de orden público que responde también a la distinta naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado que son reguladas por el derecho privado…" y que cuando el crédito fiscal recién es ejecutable después del proceso de verificación de los créditos, no puede declarárselos extinguidos por el régimen de prescripción abreviado del art. 56 de la Ley 24.522 porque la misma finalidad de esa norma lo impide y porque está vigente la prescripción propia de la Ley 11.683 por encima de la ley de concurso" (Conf. "La prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo" Susana Camila Navarrine PET 26-6-00).* Doctrina que resulta plenamente aplicable, atento que el CA al regular específicamente la prescripción establece el mismo plazo de cinco años que la Ley 11.683.

Que la jurisprudencia reseñada se aplica también en materia aduanera sobre la base del régimen de recursos previstos en el CA contra las resoluciones dictadas por la Aduana en el procedimiento para las infracciones, por lo que corresponde rechazar el agravio de la actora en cuanto sostiene que la acción ejercida por el fisco se encuentra prescripta por imperio de la normativa específica concursal.

VII.- Que, sentado lo expuesto, a continuación, corresponde analizar el fondo de la cuestión; esto es: si la Resolución DE PRLA 1040/2010, por la que se formula cargo tributario a la aseguradora, en su carácter de garante de la obligación tributaria emergente de la DIT 98001IT15000243J, resulta ajustada a derecho.

Que el art. 970 del CA sanciona con una multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: *"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"* el apartado 2 dispone "*...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere"*.

Que, mediante la DIT, oficializada el 23/02/98, la importadora LINEA RD S.A. documentó la importación temporaria de 500.000 unidades de "*Cebos y cápsulas fulminantes MECHAS DE SEGURIDAD; CORDONES DETONANTES; CEBOS Y CAPSULAS FULMINANTES; INFLAMADORES; DETONADORES ELECTRICOS"*, mercadería que clasifica en la P.A. 3603.00.00.300M., en los términos del decreto 1439/96, con vencimiento el 15/02/00.

Que es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora o en su caso de la aseguradora probar fehacientemente que ha cumplido con la obligación de reexportar la mercadería importada temporariamente por el régimen especial.

Que la forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga de los DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditar la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido por la norma.

Que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce la inversión de la carga de la prueba.

VIII.- Que, cabe destacar, que la destinación involucrada en autos, fue documentada en los términos del decreto 1439/96, como ya se dijo, -que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial- en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual. La mercadería importada de acuerdo a este régimen, no paga los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las demás tasas retributivas de servicios.

Que, para acceder a dicho beneficio, el decreto 1439/96 impone al beneficiario la obligación de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación –"CTC"- que emite la Secretaría de Industria de acuerdo a las declaraciones de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por el importador.

Que, al respecto, el art. 14 del citado decreto establece que: "*El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C. T. C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y silos mismos tienen valor comercial (..)*".

Que el CTC es e1 documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través de él, la Aduana pueda conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que la relación insumo/producto establecida por el CTC se refiere en particular a la mercadería involucrada y a la posición arancelaria que detalla dicho documento. En virtud de los datos que surgen del certificado, la Aduana puede determinar si los insumos importados en forma temporaria fueron correctamente descargados en los permisos de embarque.

Que, asimismo, cabe destacar que el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial al cual se acogió la firma importadora, le exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el CTC *"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"* (conf. art. 14 del Dto. 1439/96).

Que, en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que *el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin SA.', sentencia del 01/10/91)*

IX.- Que, teniendo en cuenta lo expuesto, y dado que la aseguradora, única apelante, no ha demostrado la regularización de la mercadería ingresada temporariamente mediante la DIT involucrada, ni ello surge de las actuaciones administrativas, se resuelve que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 970 del CA respecto de la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la DIT.

Que por los motivos expuestos y producido el hecho generador de la obligación tributaria, importación para consumo irregular, de la mercadería documentada con la DIT 98001IT5000243J y de conformidad con lo establecido en el art. 274 del CA, corresponde el pago de los tributos vigentes al momento en que se configura el hecho imponible, en el caso el vencimiento del plazo para la permanencia de la mercadería, momento que establece el art. 638 inc. e) del CA.

X.- Que habiendo quedado configurada la infracción prevista por el art. 970 del CA, corresponde resolver los agravios vertidos por la aseguradora con relación a la liquidación tributaria.

Que, con relación al agravio relativo a la exigencia del derecho adicional establecido por el decreto 1439/96 -a cuyo amparo se registró el DIT- corresponde aplicar el criterio sentado por la jurisprudencia de la Corte Suprema en la causa *"Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA"* en la cual remitió a la doctrina sentada en la causa "*IEF Latinoamericana S.A.*

(TF 16.912-A) c/ DGA" y, en consecuencia, no corresponde incluir el dicho adicional al monto reclamado en concepto de tributos.

Que, respecto de las percepciones de IVA adicional y de ganancias, cabe señalar que en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema en la causa *"CLADD ITA S.A. (T.F. 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas"*, 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 aquéllas.

XI.- Que, a continuación, corresponde analizar el agravio de la actora vinculado a la aplicación del CER a la deuda tributaria.

Que en los términos de los arts. 274, ap. 1, inc. a), 638, inc. e), y 639 del C.A., la deuda se originó el 15/2/00, ello es al vencimiento del plazo de permanencia acordado para la mercadería ingresada por el régimen de importación temporaria, fecha en la que se debieron pagar los tributos correspondientes a la importación irregular para consumo, como ya se dijo.

Que, a su vez, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905, la deuda tributaria nació en dólares estadounidenses.

Que, en lo que aquí interesa, el art. 8 del decreto 214/02 (B.O. 3/02/02), en su parte pertinente establece 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 a razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el Artículo 4° del presente Decreto. (…)"*

Que el art. 4 del decreto dispone *la aplicación de un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA*

Que, en virtud de lo expuesto, resulta procedente la exigencia del CER.

Que, asimismo, corresponde destacar que de conformidad al criterio sentado por la Corte Suprema *in re "Sociedad Anónima Cinematográfica"*, sentencia del 17/04/07, dicho coeficiente es inescindible del capital adeudado; por lo que procede su inclusión a los efectos del cómputo de los intereses.

Que, en ese sentido, es dable advertir que la determinación en dólares estadounidenses de los tributos que gravan la importación para consumo, establecida por el art. 20 de la ley 23.905, no puede válidamente ser interpretada como un mecanismo de indexación por precios -proscripto por la ley 23.928-. En efecto, es la propia ley de convertibilidad 23.928 la que, además de prohibir la indexación por precios, modificó el art. 617 del Código Civil, previendo como de dar sumas de dinero a la obligación de dar moneda que no sea de curso legal en la República; en consecuencia, en modo alguno puede interpretarse que la determinación de una obligación en moneda extranjera constituya un mecanismo de indexación, toda vez que, como fuera reiteradamente sostenido por la CSJN, no cabe suponer que el legislador haya actuado con inconsecuencia o imprevisión al dictar las leyes (entre otros, Fallos: 307:518; 330:1910).

XII.- Que, en virtud de lo expuesto en el considerando X, corresponde modificar la liquidación de los tributos, con exclusión del derecho adicional y de las percepciones de IVA adicional y de ganancias.

Valor en aduana: u$s 8.000

Derechos de Importación: (15%) u$s 1.200

Tasa de estadística (0,5%) u$s 40

Base Imponible IVA u$s 9.240

IVA (21%) u$s 1.940,4

TOTAL: u$s 3.180, 4 o **$ 3.180,4 más CER más intereses**

Que, en consecuencia, corresponde declarar que la obligación tributaria emergente de la DIT 98001 IT15000243J asciende a TRES MIL CIENTO OCHENTA PESOS CON CUARENTA CENTAVOS ($ 3.180,4) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER aplicable a la fecha de pago. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su total y efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

XIII.- Que, sentado lo expuesto y habiendo quedado determinada la exigencia tributaria, se debe analizar el agravio de la aseguradora respecto del límite máximo de su responsabilidad.

Que puntualmente la actora aduce que mediante la póliza 154.970 garantizó la suma de u$s 8.500, suma que hoy pesificada por disposiciones de orden público, entiende que asciende a $ 8.500 -debido a la aplicación del tipo de cambio: u$s 1=$1-. Aduce que no corresponde aplicar sobre dicho importe ningún coeficiente de actualización.

Que al respecto cabe señalar que, tratándose de una aseguradora, su responsabilidad se limita al monto determinado en la garantía. Según resulta de autos, la misma se constituye en virtud de la póliza de seguro de caución 154.970 de fecha 19/02/98 por la suma de u$s 8.500 -ver fs. 77 de autos-.

Que, por haber sido constituida en dólares la garantía aludida con anterioridad a la sanción de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma al Régimen Cambiario, ella resulta alcanzada por las prescripciones de dicha ley, así como por las del decreto 214/02 del 3/2/2002, en particular sus arts. 4° y 8°, ya citados, a efectos de la determinación de la equivalencia en moneda nacional, de la suma expresada en la respectiva póliza en dólares estadounidenses.

Que, de acuerdo a ello, el monto de la póliza expresado en dólares estadounidenses quedó convertido a pesos en relación u$s 1 = $ 1, con más la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R.), aplicable a la fecha en que se efectúe el pago.

Que, asimismo, el art. 4º, primer párrafo, de la RG AFIP 1528/2003 (modificatoria de la RG AFIP 1469) dispone que: *“Las garantías expresadas en dólares estadounidenses constituidas con anterioridad a la fecha de sanción del Decreto Nº 214/02 y que se hallaban pendientes a dicha fecha, se considerarán convertidas a pesos a razón de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1-). Sobre los montos resultantes se aplicará el Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R.) hasta la extinción de dichas garantías.”*

Que, en consecuencia, el importe garantizado por la actora con la póliza es el que resulte de convertir u$s 8.500 a la relación u$s 1= $1, con más el CER que corresponda aplicar el día de pago. Ello con más intereses.

Que, teniendo en consideración que ambos montos – esto es: la suma garantizada y la de los tributos adeudados-, serán ajustados por el mismo coeficiente correspondiente a la fecha de pago, resulta indudable que la garantía otorgada por la aquí apelante cubre la deuda tributaria.

XIV.- Que, finalmente, cabe destacar que la obligación de la aseguradora comprende también los intereses previstos por el art. 794 del C.A.

Que, en el caso de autos, y dado que la aseguradora se notificó de la corrida de vista el 30/10/09 -fs. 98 de las actuaciones administrativas-, corresponde computar los intereses desde el 13/11/09 hasta la fecha de la total y efectiva cancelación de la deuda.

XV.- Que por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 1040/2010, recaída en las actuaciones administrativas 12039-388-2006, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos emergentes de la DIT 98001IT15000243J, declarando que ascienden a PESOS TRES MIL CIENTO OCHENTA CON 40/100 ($ 3.180,40) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER aplicable a la fecha de pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 13/11/09, hasta la fecha de su total y efectivo pago. Imponer las costas a la actora.

2.- Revocar la exigencia del derecho adicional y de las percepciones de IVA Adicional y de ganancias, con costas al fisco.

3.- Declarar que el monto garantizado por la actora mediante la póliza 154.970 cubre la deuda tributaria, sin perjuicio de los intereses devengados.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que adhiero, en lo sustancial, al modo en que decide el voto del Vocal preopinante. **ASÍ LO VOTO.-**

II.- Que, sin embargo, considero apropiado efectuar ciertas precisiones en relación a la excepción de prescripción opuesta por la firma aseguradora, con sustento en que el Fisco no se presentó a verificar su crédito en el concurso preventivo de acreedores de la firma importadora, considerando en consecuencia, que ha operado la prescripción por el vencimiento del plazo contemplado en el artículo 56 de la ley de Concursos y Quiebras Nro. 24.522, para la verificación del mismo, atento las posibles consecuencias que conlleva su declaración, en tanto no se comparten en su totalidad los fundamentos –sí la solución- esgrimidos en el voto que antecede.

III.- Que, bajo tales premisas, cabe recordar que una cuestión análoga a la examinada en esta litis -donde se debate la prevalencia de las normas que disciplinan la prescripción de los tributos aduaneros (arts. 803 y cc. de la ley 22.415) por sobre lo fijado en la ley 24.522-, si bien relativa a los gravámenes regidos por la ley 11.683, ha sido ya estudiada en el Dictamen de la Procuración General de la Nación del 5 de noviembre de 2007, en la causa A.1279, L.XLII, *"Administración Federal de Ingresos Públicos - D.* G. I. – *Casación (Autos: 'Incidente de verificación tardia AFIP - DGI* en *expte. 17.214100 Bodegas* y *Viñedos El Águila S.R.L. si concurso preventivo')"*, cuyos fundamentos la Corte Suprema de Justicia de la Nación compartió e hizo suyos en su sentencia del 11 de agosto de 2009.

Por tales argumentos, forzoso deviene concluir que la especificidad de aquellos procesos universales, como el concursal, requieren de la unidad de criterios y de pautas uniformes y seguras, y hacen que el crédito fiscal anterior a la presentación en concurso o a la declaración de quiebra, se vea alcanzado por las disposiciones de la ley 24.522 (confr. Dictamen PGN en autos “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/ EN – DGA – RESOL. 3455/09 -Expte. 601909/03- s/ Dirección General de Aduanas”, del 29 de mayo de 2018).

Por lo demás, éste es el método ideado por el legislador al sancionar la citada ley 24.522, en cuanto busca, por una parte, dar seguridad jurídica y certeza ante una situación de iliquidez o de falencia y, por otra, posibilita la compatibilización de todos los derechos que se hallan en pugna dentro de un proceso concursal o de quiebra, es decir, tanto el interés del deudor en saldar sus deudas, como de los acreedores frente a él y entre sí.

IV.- Que, no obstante, no debe perderse de vista, de acuerdo a inveterada jurisprudencia de este Tribunal Fiscal, que el concurso o quiebra del importador en modo alguno veda al órgano competente la determinación de obligaciones tributarias y la aplicación de sanciones, cuestiones que no resultan atraídas ni por el concurso ni por la quiebra, de modo que, en el caso, le asiste derecho a la Aduana a perseguir el cobro de los importes reclamados, sin necesidad de verificar previamente su crédito -o aun verificándolo-, en los términos de la ley 24.432 (confr. Sala E in re “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, sentencia del 31 de julio de 2012 –Expte. Nro. 23.469-A-, voto del Dr. Pablo Garbarino; entre muchos otros).

V.- Que, en efecto, el artículo 56 de la ley 24.522 establece que los efectos del acuerdo homologado se aplican aún a los acreedores que no se hubieran presentado a verificar sus créditos, si una vez presentados se los declaró admisibles. A tal efecto, contempla el mencionado incidente estableciendo que "debe deducirse mientras tramite el concurso o, **concluido éste por la acción individual que corresponda, dentro de los dos (2) años de la presentación en concurso"** (el destacado me pertenece). Asimismo se establece que, vencido ese plazo, prescriben las acciones del acreedor.

Siendo ello así, cabe destacar que la prescripción que se articula en autos no es la prescripción de la acción del Fisco para *determinar* los tributos aduaneros o imponer las multas del mismo carácter (arts. 806 y ss. y arts. 934 y ss. del CA), sino que se trata de la prescripción abreviada concursal, ligada íntimamente con la *percepción* de los tributos y de la multa, que pudieran corresponder como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones aduaneras asumidas.

VI.- Que, al respecto, cabe señalar que existen aspectos particulares del derecho aduanero que hacen que no queden comprendidos en el fuero de atracción ciertos temas como el sometido a estudio, es decir, dotado de un carácter preponderantemente jurisdiccional, por lo que en el caso no corresponde, en los términos señalados por la Corte Suprema de Justicia in re "Administración Federal de Ingresos Públicos -DGI- s/ casación en autos: 'Bodegas y Viñedos El Águila SRL s/ concurso preventivo – revisión'" del 11 de agosto de 2009, aplicar los plazos prescriptivos previstos por la ley de concursos, en tanto el sub exámine resulta fruto de un procedimiento aduanero que no se encuentra firme y no de un instrumento emanado de la propia parte actora a fin de determinar el monto de las acreencias a verificar por la Administración (como efectivamente sucedía en el precedente analizado por el Alto Tribunal *supra* referido, cuya plataforma fáctica difiere del presente).

En tales condiciones, si bien es cierto que la ley 24.522 en su artículo 21 consagra que la apertura del concurso preventivo produce la suspensión de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, debiendo radicarse ante el Juzgado respectivo las causas que tramitan ante la misma jurisdicción judicial, sin embargo no todas ellas lo son, ya que los aspectos de especificidad ya comentados hacen más a mecanismos de conocimiento que a los de ejecución. De modo que tales procedimientos deben realizarse, sea en la vía administrativa como en la jurisdiccional ante este Tribunal Fiscal, ya que tienden a la exteriorización del hecho imponible y a establecer la medida de la obligación a contribuir, y no deben sustanciarse ante el juez del concurso, por estar dirigidos a la constitución del instrumento creditorio de naturaleza tributaria.

VII.- Que, en tal sentido, la especificidad de la ley tributaria, con exclusión de otras normas, ya ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos pronunciamientos, en los que expresó, respecto a la determinación tributaria, que la ley ha previsto, de manera específica, un procedimiento y un órgano de decisión y la posibilidad de apelar ante los tribunales federales (conf. "Hilandería Luján S.A.", del 30-9-86 y "Casa Marroquín S.R.L.", del 31-3-87, entre muchos otros).

En tal sentido, el Alto Tribunal in re "Fisco Nacional Argentino (D.G.I.) s/inc. de verificación de créditos en autos "Cosimati, Gregorio G. s/ Conc. Merc. Prev.", en sentencia de fecha 09/04/87, expresó que el artículo 22 de la ley 19.551, que establece la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, es inaplicable, "toda vez que la misma debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procedimientos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones, por hechos imponibles y punibles anteriores a la fecha de iniciación del concurso, ni la aplicación de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas". (Jurisprudencia Fiscal Anotada, Arístides H. Corti, Revista Impuestos, Tomo XLV-B, p. 1346, año 1987), excluyendo de ese modo la competencia del juez del concurso en la determinación tributaria.

Bajo tales postulados, cabe concluir que los procesos impugnatorios aduaneros no quedan afectados por la fuerza atractiva de los juicios universales que prevé la ley 24.522. Así lo ha entendido este Tribunal, su Alzada y la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterada jurisprudencia en materia tributaria ("Ostrimet S.A.", sentencias del 5 de abril de 1991 y del 20 de diciembre de 1994, y los citados fallos del Tribunal Cimero dictados en "Hilanderías Luján S.A." el 30 de septiembre de 1986, "Casa Marroquín SRL", del 31 de marzo de 1987 y "Lumicot SAICAFI", el 10 de marzo de 1987),

cuya aplicación en la especie deviene ineludible.

Por lo demás, y respecto del ámbito donde debe discutirse la procedencia o no del concepto reclamado por la DGA a una empresa concursada, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho en numerosos precedentes que si bien la exigencia final del tributo debe tramitarse en el fuero comercial, la discusión sobre la procedencia o no del impuesto debe efectuarse en el área judicial respectiva (“Supercanal S.A.” de fecha 2/06/03, “Loba Pesquera S.A.” de fecha 11/06/03 y “Enrique Gauchat” de 4/07/03).

VIII.- Que, por lo demás, el criterio que se sustenta en la especie ha sido confirmado por la Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en la sentencia dictada con fecha 05/02/02, en autos “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. (T.F. 10.900-A) c/ D.G.A.” en donde expresó -haciendo un análisis de las condiciones generales de la garantía otorgada- que: “en ningún momento se determina que para enderezar la acción de cobro el organismo aduanero deba dirigirse en primera instancia al tomador y sólo una vez agotada esa vía deba encaminarse la acción en contra de la aseguradora...”; “... surge que la producción del siniestro es determinada por la propia Aduana al formular cargo o al dictar una resolución que establezca la responsabilidad del tomador. Por lo cual resulta improcedente lo sostenido por la requirente en el sentido de que la producción del siniestro no ha acaecido por no haber verificado la Aduana su crédito en la quiebra de la importadora.”

IX.- Que, por ende, el concurso o quiebra de la importadora no condiciona la responsabilidad del asegurador al cumplimiento por parte de la Aduana de una eventual presentación o verificación de su crédito en la quiebra del importador asegurado, ni sujeta el cobro del tributo a la realización de gestión alguna previa por la Aduana ante el Juez de la quiebra o concurso, sino que la finalidad es más bien, en sentido inverso al pretendido por la actora, la de asegurar a la Aduana, ante la falta de ingreso de los tributos por el importador, la posibilidad de cobro de los mismos, ante cualquier eventualidad, incluida la quiebra o concurso del importador.

X.- Que, por último, corresponde señalar que tanto en sede administrativa como en esta instancia se lleva a cabo un proceso de determinación de una eventual deuda tributaria, debiendo tenerse en cuenta al respecto que el garante puede oponer defensas y excepciones propias del garantizado.

Asimismo, en similar sentido se ha expedido el Alto Tribunal en la causa “Supercanal S.A. s/apelación” -sentencia del 02/06/03-, en la que resolvió que habiéndose recurrido en relación a la determinación tributaria, como en el caso de autos, al Tribunal Fiscal de la Nación, no opera el fuero de atracción, operando éste recién una vez dictada sentencia por dicho Tribunal, oportunidad en que se produce el desplazamiento de la competencia judicial original o exclusiva, otorgada a determinados tribunales por otras normas legislativas.

Y, con posterioridad, el Tribunal Cimero mantuvo dicha doctrina en la causas “Loba Pesquera S.A.” y “Gauchat, Enrique P. c/ Dirección Gral. Impositiva” sentencias de fechas 11/06/03 y 04/07/03, respectivamente, donde contempló los supuestos en que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación fuere apelada, manteniendo la competencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a ese respecto.

En tal orden de ideas, en relación y al ámbito donde debe discutirse la procedencia o no del concepto reclamado por la DGA a una empresa concursada, de acuerdo a la citada jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal, y si bien la exigencia final del tributo debe tramitarse en el fuero comercial, la discusión sobre la procedencia o no del impuesto debe efectuarse en el área judicial y/o jurisdiccional respectiva.

Por lo tanto, cabe concluir que no existe norma legal alguna que imponga al acreedor (en el caso la D.G.A.), la obligación de verificar su crédito en la quiebra o concurso del importador ni ninguna otra gestión, como requisito previo a reclamar su crédito de la firma garante o aseguradora, por lo que corresponde desechar el planteo de la recurrente referido a la necesidad de verificar el crédito en sede concursal. **ASI TAMBIÉN LO VOTO.-**

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 1040/2010, recaída en las actuaciones administrativas 12039-388-2006, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos emergentes de la DIT 98001IT15000243J, declarando que ascienden a PESOS TRES MIL CIENTO OCHENTA CON 40/100 ($ 3.180,40) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER aplicable a la fecha de pago, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 13/11/09, hasta la fecha de su total y efectivo pago. Imponer las costas a la actora.

2.- Revocar la exigencia del derecho adicional y de las percepciones de IVA Adicional y de ganancias, con costas al fisco.

3.- Declarar que el monto garantizado por la actora mediante la póliza 154.970 cubre la deuda tributaria, sin perjuicio de los intereses devengados.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Victoria V. Taylor 27249035411 / John Ryan Lussich: 20920161821

DGA CUIT: 33-69345023-9

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 12:48:24 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 15:28:12 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 18:35:22 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 18:35:23 -03:00