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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-55583719-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia expediente: “La Perseverancia Seguros S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte Nro 32.659-A

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Miguel N. Licht (Vocal subrogante), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **“La Perseverancia Seguros S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación” Expte Nro 32.659-A**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 9/15vta. la actora, interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 1255/2012 dictada por el Jefe (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente administrativo Act. Nro. 12039-17-2005 en cuanto la intima, en su calidad de garante, al pago de la suma de $ 42.891,62 con mas intereses, en concepto de tributos adeudados por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 el C.A con relación al D.I.T Nro. 00 001 IT16 000058 U. Hace referencia a los alcances de la cobertura brindada, manifiesta que ha garantizado a la aduana en forma exclusiva los tributos originados en la operación de importación en cuestión por lo que de verificarse la imputación efectuada a la importadora deberá responder exclusivamente respecto de los mismos y hasta la concurrencia de la suma máxima asegurada, dejando señalado que no ha garantizado y por ende no responde por los derechos adicionales que pudieran exigírsele, ni por las multas que se le impusieran, ni por los intereses que se originaran por la mora del importador. En relación a los intereses que potencialmente debiera afrontar considera que la tasa de interés que se pretende aplicar a la causa resulta ser inconstitucional y confiscatoria Invoca la nulidad del fallo apelado en razón de que el mismo ha sido dictado en directa violación del principio de defensa en juicio ya que se ha omitido la producción de todos los medios de prueba propuestos con los cuales se tendía a acreditar el cumplimiento de las obligaciones a cargo del importador. Plantea la improcedencia de la percepción del anticipo del impuesto a las ganancias y refiere a las pautas de ajuste dispuestas por la Ley 25.561 destacando que las obligaciones de su mandante -mancomunadas con el importador- se han acordado, originado y se ejecutan en este país y no en virtud del comercio exterior sino en virtud de una póliza de caución, que no se encuentra alcanzada por las excepciones al régimen de pesificación. Ofrece prueba y solicita que se dicte sentencia dejando sin efecto el cargo cuestionado, con expresa imposición de costas.

II.- A fs. 32/37 la representación fiscal contesta el traslado oportunamente conferido, niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no fueren objeto de su especial reconocimiento. En relación a la improcedencia de los derechos adicionales indica que la firma importadora se acogió voluntariamente al régimen establecido en el Dto. Nro. 1439/96, hace referencia a los intereses, a la improcedencia del anticipo del impuesto a las ganancias. Por último, considera que las obligaciones derivadas de las pólizas están vigentes y no cumplidas, por lo que resulta aplicable lo CER. Cita normativa y jurisprudencia que considera aplicable y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- A fs. 1 del expediente administrativo Nro. 12039-17-2005 obra la denuncia formulada por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del C.A. con relación al D.I.T Nro. 00 001 IT16 000058 U. A fs. 4 se agrega la carpeta del despacho de importación involucrado. A fs. 6 con fecha 05/02/2007, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 12/17 se practica la liquidación de los tributos y la multa. A fs. 19 se ordena correr vista a la importadora y a la aseguradora de todo lo actuado (notificada a la aseguradora a fs. 27 – el 16/10/2009- y a la importadora a fs. 35 -el 27/10/2009-). A fs. 43/46 se dicta la resolución apelada en la causa.

IV.- A fs. 38 se abre la causa a prueba, la que obra agregada a fs. 43/53. A fs. 69 se cierra el periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. Con posterioridad a fs. 70 se ponen para alegar. A fs. 73/74 se glosa el alegato del fisco y a fs. 76 se pasan los autos a sentencia.

Primera cuestión:

V.- Dicho lo que antecede y en el entendimiento de que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 301:602, 302:1191, entre muchos otros), por razones de orden lógico, corresponde examinar, en primer término, si la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma - como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su “validez”.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: "… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…" (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

VI.- Haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 05/02/2007 (ver fs. 6 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

Con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la suspensión de la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos art. 805 inc. a) del CA.

Habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2003, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2007 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 02/02/2012 a fs. 43/46).

A mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expte. adm. correspondiente a la causa:

ACTO	FECHA
OFICIALIZACIÓN DIT	04/02/00
VENCIMIENTO DIT	30/01/02
APERTURA SUMARIO (fs. 6)	02/02/07
RESOLUCIÓN APELADA	02/02/12

NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	12/12/12
PLAZO PRESCRIPCIÓN	01/01/2003 31/12/2007

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nro. 00 001 IT16 000058 U.

Segunda cuestión

VII.- Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, y en atención al criterio mayoritario del Tribunal Fiscal de la Nación, y toda vez que no se encuentra controvertido en autos la configuración de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. con relación a la mercadería importada temporariamente mediante el DIT involucrado, la cuestión radica en determinar el *"quantum"* de la obligación tributaria, en relación a los rubros derecho adicional, IVA adicional y ganancias.

A dichos fines, en primer término, cabe rechazar el planteo de nulidad de la resolución apelada efectuado por la recurrente en virtud de que surge de las actuaciones administrativas del caso, que la Aduana ha dado cumplimiento con el procedimiento reglado en el C.A. para las infracciones aduaneras, debiendo agregarse que ante esta instancia la recurrente tuvo la posibilidad de producir la prueba necesaria a los fines de acreditar la reexportación de la mercadería importada temporariamente y no obstante ello, consideró pertinente desistir del libramiento del oficio ordenado librar al despachante de aduana de la operación en cuestión (ver fs. 61).

VIII.- En ese estado de cosas, corresponde, en segundo término, señalar que, por la resolución apelada se intimó a la recurrente al pago de una suma en concepto de tributos, correspondientes a la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. Nro. 00 001 IT16 000058 U que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 12/17 de las act. adm.). Al respecto, debe recordarse que el art. 453 inc c) del C.A. prevé que el seguro debe cubrir los eventuales tributos que correspondieren a la importación a consumo. A lo consignado, cabe agregar que el art. 255 del C.A. indica que la garantía debe otorgarse a los fines de “asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone”, las que consisten en el aspecto tributario, es decir, el pago de los gravámenes aplicables al vencimiento del plazo de la importación temporaria.

IX.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar en relación al Derecho Adicional, que corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “IEF LATINOAMERICANA S.A.” sentencia del 14/08/2013 que remite en lo pertinente a la causa **“FRISHER S.R.L.”** sentencia del 14/08/2013, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME N.º 72/92, limitando el pago solo a los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y no en los casos en que al no regularizar en término la situación de los bienes, corresponda imponer de las sanciones previstas por el art. 970 del C.A. Por consiguiente, en el caso de autos, no corresponde el pago del Derecho Adicional previsto en el art. 23 del Decreto N.º 1439/96, atento a que

no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, por lo que corresponde revocarlo modificando la exigencia tributaria.

X.- En relación a los conceptos I.V.A. Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada **"CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA"** (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye 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 (art. 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".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XI.- En consecuencia, por lo expuesto en los Considerandos IX y X, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

(Item 1)

Valor en Aduana: u$s 5.850

Dchos. 2% u$s 117

Estadística 0,5% u$s 29,25

Base IVA u$s 5.996,25

IVA 21% u$s 1.259,21

Total tributos adeudados: **u$s 1.405,46**

(Item 2)

Valor en Aduana: u$s 18.169,84

Dchos. 2% u$s 363,40

Estadística 0,5% u$s 90,85

Base IVA u$s 18.624,09

IVA 21% u$s 3.911,06

Total tributos adeudados: **u$s 4.365,31**

(Item 3)

Valor en Aduana: u$s 2.835,01

Dchos. 2% u$s 56,70

Estadística 0,5% u$s 14,18

Base IVA u$s 2.905,89

IVA 21% u$s 610,24

Total tributos adeudados: **u$s 681,12.**

(Item 4)

Valor en Aduana: u$s 1.600,02

Dchos. 2% u$s 32,00

Estadística 0,5% u$s 8,00

Base IVA u$s 1.640,02

IVA 21% u$s 344,40

Total tributos adeudados: **u$s 384,40.**

(Item 5)

Valor en Aduana: u$s 3.757,14

Dchos. 2% u$s 75,14

Estadística 0,5% u$s 18,79

Base IVA u$s 3.851,07

IVA 21% u$s 808,72

Total tributos adeudados: **u$s 902,65.**

Tipo de Cambio aplicable: 1,40

Total tributos: u$s 7.738,94 x 1.40= $ 10.834,51.

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $ 10.834,51, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. (la Aduana al efectuar la liquidación tributaria a fs. 12/17 de las actuaciones administrativas pesificó los tributos al tipo de cambio vigente al vencimiento del DIT y reclamó los tributos en moneda nacional). Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A..

XII.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, cabe señalar que mediante la Póliza Nº 9.532 cuya copia certificada obra a fs. 48/49 de los presentes autos, aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de DOLARES TREINTA Y DOS MIL (U$S 32.000), al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el DIT aquí involucrado. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza y art. 4° de las condiciones generales).

Cabe señalar que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26, 1981, INDESA S.A. c/ APOLO CIA. DE SEGUROS, La Ley, 1982-B, 416, E.D. 97-588; CNFed Civil y Com., Sala III, julio 14, 1998, EMPRESA FERROCARRILES ARG. c/ AGENCIA ABRAXAS TURISMO S.R.L. Y OTRO, La Ley 1998-E, 549). El seguro de caución es el seguro concertado con el objeto de garantizar al asegurado, hasta la suma máxima estipulada, el pago en efectivo que debe percibir del proponente con quien contrata, teniendo por finalidad el pago inmediato por parte de la aseguradora ante el mero incumplimiento del deudor (CNCom, Sala A, precedente citado).

En este sentido, en el seguro de caución los actos, declaraciones u omisiones del tomador no afectan en ningún caso los derechos del asegurado frente al asegurador (CNCom, Sala B, julio 8-1996, ALBA CIA. DE SEGUROS c/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo, de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado surge que en el caso del seguro de caución el asegurador adquiere el carácter de pagador principal y fiador solidario, añadiendo su responsabilidad a la del obligado primigenio, que se supone solvente y fiel cumplidor de sus obligaciones por tratarse de una entidad aseguradora, perteneciendo este "tipo" de seguro a los contratos de garantía, cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora (CNCom., Sala B, oct. 23, 1990, E.D. 142,479). Tampoco el asegurador goza del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

Según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a $ 10.834,51, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A.. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

Al haber sido emitida la póliza en dólares con anterioridad al 03/02/2002, el tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza, en la relación $1=U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago. En consecuencia, el importe que podrá exigírsele a la actora "La Perseverancia Seguros S.A." será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 32.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la deuda tributaria en concepto Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. adeudada, que asciende a la suma de PESOS DIEZ MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON CINCUENTA Y UN CENTAVOS ($ 10.834,51), con más los intereses del art. 794 del C.A, que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista el 16/10/2009, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar parcialmente en relación a los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos de los Considerandos IX y X.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a "La Perseverancia Seguros S.A." será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 32.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior

2) Costas por su orden en relación a los rubros del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Con respecto a los rubros Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., costas a la vencida.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Miguel N. Licht.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Miguel N. Licht, salvo en la imposición de costas por el derecho adicional, las que deben imponerse a la Aduana.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente la deuda tributaria en concepto Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. adeudada, que asciende a la suma de PESOS DIEZ MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON CINCUENTA Y UN CENTAVOS ($ 10.834,51), con más los intereses del art. 794 del C.A, que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista el 16/10/2009, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar parcialmente en relación a los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos de los Considerandos IX y X.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a “La Perseverancia Seguros S.A.” será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 32.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior

2) Costas por su orden en relación a los rubros del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Con respecto a los rubros Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese a la actora en la CUIT 20-20838448-2 (Dr. Eduardo Javier Bendayan) y a la representación fiscal en el CUIT 20-27386349-5 (Castaño Guerrero Diego Sebastian), oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Dr. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 14:08:38 -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: 2024.05.27 23:07:22 -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: 2024.05.28 14:06:28 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 14:06:29 -03:00