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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-62062648-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA. EXPTE 38.309-A (Y ACUMULADO) ALBA. ROVAFARM

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 nº **38.309-A** y su acumulado **"ROVAFARM ARG. S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación",** expediente nº **38.363-A**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que a fs. 14/21 se presenta la firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, mediante la cual se le exige el pago de tributos -hasta el límite numérico y por los rubros afianzados conforme la póliza 423904- con más intereses, en su carácter de garante del DIT 05073IT14000654L. En primer término, hace referencia al límite de responsabilidad de la aseguradora, el que es hasta el monto de la garantía -esto es: $ 157.000, conforme surge de fs. 7 de las actuaciones administrativas-. Sostiene que no corresponde reclamar los tributos a la aseguradora en dólares estadounidenses ni es procedente el reclamo de los intereses. Asimismo, se agravia porque la aduana primero liquida en pesos los tributos y luego rectifica la liquidación y la efectúa en dólares. También sostiene que la tasa de interés aplicable a las obligaciones tributarias en dólares es confiscatoria y violatoria del principio de legalidad. Sostiene que no corresponde aplicar el art. 20 de la ley 23.905 por haber sido derogada por la ley 23.928 -ratificada por la ley 25.561-. Entiende que se debe efectuar la conversión de la divisa al momento de la importación a consumo -art. 639 del Código Aduanero ("C.A.") por ser el momento imponible-. Plantea la ilegalidad de la tasa de interés del art. 794 del C.A. Alega que esta tasa de interés solo procede para las deudas en moneda nacional. Asimismo, plantea la improcedencia de los rubros de IVA Adicional y Ganancias. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 38/45 (refoliado) se presenta la firma ROVAFARM ARG. S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, mediante la cual se le exige el pago de una multa de $60.505,07 por la infracción tipificada en el art. 970 del Código Aduanero respecto del DIT 05073IT14000654L y u$s19.530,37 en concepto de tributos y $37.744,05 en concepto de IVA Adicional y Ganancias, con más intereses. Relata que exportó la mercadería mediante los P.E. 06073EC03009327S, 06001EC03023658M, 06001EC03032311V, 06001EC036063G, 06001EC03038609Y, 06001EC03044279Y, 07001EC03002390D y

07001EC03006373X. Agrega que el saldo de mercadería no reexportada fue nacionalizado mediante el DI 07001IC81000289S. Se agravia porque el CTC se encuentra indicado en los P.E. pero la aduana entiende que no es válido por no estar intervenido por el organismo competente. Aduce que no se hizo lugar a la prueba informativa dirigida a la Secretaría de Industria, Comercio y PyME. Concluye que no se ha configurado la infracción que se le imputa. Asimismo, plantea que si la aduana entiende que no es aplicable el CTC, como igualmente, se realizaron las exportaciones, no corresponde abonar los tributos. A su vez, opone excepción de prescripción tributaria. Alega que el auto de apertura de sumario no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del C.A. Sostiene que la corrida de vista por ser efectuada cuando ya había operado la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, no puede subsanar la falencia del auto de apertura de sumario. Asimismo, plantea la ilegalidad de la tasa de interés de los tributos por ser en dólares. Solicita que se ordene al fisco fijar la tasa en un 12% anual máximo. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 49 se resuelve acumular el expediente 38.363-A al 38.309-A.

IV.- Que a fs. 71/79 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la co-actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Sostiene que el importador no cumplió con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria amparado por el DIT 05073IT14000654L, habiéndose configurado, en consecuencia, el siniestro que autoriza a la asegurada a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Hace referencia a las partes del atípico contrato de seguro de caución. Respecto al planteo de prescripción tributaria, cita normativa aduanera. Por otro lado, alega que la aseguradora aseguró a la D.G.A. por lo que resultara obligada a pagar la firma importadora como consecuencia de la importación temporaria, previéndose el exceso que pudiere resultar por aplicación del art. 1122 del C.A., 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. Cita jurisprudencia. Hace referencia a la naturaleza jurídica del contrato de seguros y a sus condiciones. Concluye que la co-actora en su carácter de aseguradora fiadora, al haberse operado el siniestro, debe responder tal lo pactado, cancelando los cargos que la DGA le formulara, porque se configuró la infracción, conforme la normativa vigente en la legislación aduanera. Sostiene que el importador incumplió las obligaciones emergentes del DIT; por lo que debe responder la aseguradora. Alega que el tomador se acogió a la normativa y por tanto a sus consecuencias; por lo que si garantizó una operación lo hizo en el marco legal vigente para este tipo de operación, razón por la que se debe hacer cargo de su actuar como garante. Asimismo, cita el Decreto 214/02 y entiende que pretender convertir una liquidación en dólares a pesos por cuestiones formales es inadmisible. Alega que corresponde la aplicación de IVA Adicional y Ganancias toda vez que estos rubros fueron garantizados. Acompaña las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

V.- Que a fs. 86 se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado del recurso que le fuera conferido. Asimismo, se abre la causa a prueba. A fs. 96/104, 105/115 y 119/126 lucen contestaciones de oficios de la DGA y a fs. 117 del Ministerio de Producción. A fs. 137 se corre vista a las partes de la prueba producida. Luego, luce la certificación de prueba. Se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a alegar. Con posterioridad, obra el alegato de la firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. La firma importadora y la D.G.A. no hacen uso del derecho que les fuera conferido. A fs. 186 se ponen autos a sentencia.

VI.- Que las actuaciones administrativas 12206-3136-2006 se inician con la solicitud de prórroga del vencimiento del DIT 05073IT14000654L, la que es es otorgada por el plazo de 365 días contados a partir del vencimiento anterior -fs. 14-. A fs. 7 luce copia de la póliza 423904. A fs. 15 el Acta de Denuncia 505/09 por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto de la totalidad del DIT referido. A fs. 18 luce en sobre contenedor el DIT. A fs. 20 luce la valoración en aduana, alícuotas y se informa que la mercadería no es de importación prohibida. A fs. 21 se efectúa la liquidación tributaria. A fs. 25 con fecha 27 de agosto de 2012 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. A fs. 26/28 luce la liquidación tributaria y base multa. A fs. 33 fecha 28-03-17 se corre vista a la importadora y se cita a la aseguradora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. en su carácter de garante del DIT. A fs. 38/43 contesta la vista conferida la

firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. y a fs. 44/47 la importadora y adjunta documental – copia del ctc: 6757/1, copia de PE 07001EC03002390D, 07001EC03006373X, copia del DI 07001IC81000289S, 06001EC03023658M, 06073EC009327S, 06001EC032311V, 06001EC03036063G, 06001EC03038609Y, 06001EC03044279Y-. A fs. 74/75 se notifican de la corrida de vista la importadora y aseguradora el 7-04-17. A fs. 82 se tienen por presentadas a la aseguradora y a la importadora y se abre la causa a prueba. A fs. 83 luce la Nota 4788/17, de donde surge que la copia del CTC aportado a fs. 52 no tiene la intervención del organismo competente; por lo que se ratifica la denuncia. A fs. 85 luce el *print* de pantalla del Registro de Infractores y a fs. 86/91 la Resolución 6136/17, apelada.

VII.- Que, en primer término, corresponde expedirse respecto del planteo de nulidad opuesto por la co-actora ROVAFARM ARG. S.A. vinculado a la denegación de la prueba ofrecida en sede aduanera -puntualmente el rechazo de la prueba informativa dirigida a la Secretaría de Comercio y PyME-.

Que, el mismo no puede prosperar debido a la posibilidad en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, sin restricción alguna.

Que es por ello que las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que resulta así de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene que *cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior.* (Entre otros fallos: 205-549 y 267-393).

VIII.- Que, a continuación, corresponde analizar el planteo de la importadora vinculado a la prescripción de la acción del fisco para exigir los tributos por ser nulo el auto de apertura de sumario por no cumplir lo dispuesto en el art. 1094 del C.A.

Que, en consecuencia, primero, se debe resolver si resulta válido el auto de apertura de sumario de fs. 25 de las actuaciones administrativas.

Que, el 27 de agosto de 2012 se dispone: *"VISTO la denuncia efectuada por la SECCION PROCEDIMIENTOS TECNICOS DE LA ADUANA DE EZEIZA, por la que se da cuenta que la firma ROVAFARM ARGENTINA S.A., (…) no habría regularizado la situación de la mercadería importada temporalmente mediante la Destinación Nº 05073IT14000654L, con vencimiento de fecha 15/03/2007, lo cual configuraría la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, de conformidad a lo establecido mediante Disposiciones Nº 484/2010 (AFIP) y 002/2012 (DE PRLA), DISPONESE LA INSTRUCCION DE SUMARIO, en los términos del artículo 1090, inciso c) del citado texto legal"*

Que, considero que el auto de apertura de sumario es válido en razón de que el mismo se dictó en virtud del Acta de Denuncia de fs. 15 de las actuaciones administrativas en el que expresamente obran consignados los hechos -falta de regularización del DIT referido-. A fs. 17 se informa que la denuncia se efectúa por la totalidad del DIT. A fs. 18 luce en sobre contenedor el DIT, a fs. 20 la valoración en aduana , alícuotas y se informa que la mercadería no es de importación prohibida. A fs. 21 se efectúa la liquidación.

IX.- Que en consecuencia, resultando válido el auto de apertura de sumario, corresponde tratar la excepción de prescripción tributaria.

Que, el art. 803 del C.A. establece: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"* y el art. 804 dispone: *"La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 803 comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado. No obstante: a) cuando el hecho gravado constituyere un ilícito y no pudiere precisarse la fecha de su comisión, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de sus constatación; b) cuando se*

tratare de tributos que debieren exigirse como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición del otorgamiento de un beneficio tributario, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación."

Que, el art. 805 inc. a) del CA establece: *"La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) Desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*

Que, no se encuentra discutido en autos que el vencimiento del plazo otorgado para la regularización de la mercadería documentada mediante el DIT 05073IT14000654L operó el 15-03-07.

Que, en consecuencia, comienza el cómputo de la prescripción tributaria el 1-01-08 y de no mediar causales suspensivas del curso de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, la misma opera el 31-12-12.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 27-8-12 -acto que resulta válido, como se dijo- se encuentra suspendido el curso de la prescripción tributaria "*hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*-conforme art. 805, inc. a), del C.A.-.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria opuesto por la importadora.

X.- Que, sentado lo expuesto, se debe analizar el fondo de la litis; esto es: si la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, mediante la cual se le exige a la importadora el pago de una multa de $60.505,07 por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 05073IT14000654L y se exigen u$s 19.530,37 en concepto de tributos y $37.744,05 en concepto de IVA Adicional y ganancias con más intereses; siendo los tributos también reclamados a la aseguradora -reclamo efectuado dentro del límite numérico y por los rubros afianzados conforme la póliza 423904-, 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 el DIT 05073IT14000654L, oficializado el 15-03-05, al amparo del Decreto 1439/96, la firma ROVARFARM ARG. S.A. documenta la importación temporaria de 320 kgs. de *"Los demás Amilasas y sus concentrados -Las demás ENZIMAS; PREPARACIONES ENZIMATICAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE"*, marca: Pankreatin N, código de producto o artículo: N0065165, presentación: tambor, mercadería que clasifica en la P.A. 3507.90.19.000U, con vencimiento: 15-03-07.

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.

XI.- 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)*

XII.- Que, en el caso se le imputa a la importadora la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. atento a que la copia del CTC aportado a fs. 52 de las actuaciones administrativas no tiene la intervención del organismo competente -ver fs. 83 de las actuaciones administrativas-.

Que, es por ello que la co-actora ROVAFARM ARG. S.A. ofrece como prueba en esta instancia librar oficio a la Secretaría de Industria para que informe acerca de la veracidad del CTC 6757.

Que a fs. 86 se hace lugar a la prueba.

Que, resulta pertinente aclarar que en los P.E. y en el DI 07001IC81000289S se indica en las hojas de descarga el referido

CTC.

Que, en lo que aquí interesa, de la contestación de oficio de fs. 117 surge que: *"(...) a fin de dar respuesta a la requisitoria formulada, teniendo en cuenta que no obra copia de la documentación respectiva, se solicita tenga a bien informar la numeración y año de presentación de los Expedientes que habrían dado lugar a la emisión de los CTC que se detallan en el oficio, a efectos de poder encauzar la búsqueda"*.

Que de dicha contestación se le corre vista a las partes. Asimismo, a fs. 137 se le corre vista a las partes de la prueba producida en autos -notificación efectuada a fs. 138/140-.

Que las co-actoras no efectuaron ninguna presentación con posterioridad, ni solicitaron oficio reiteratorio a la entidad -otorgando los datos que le fueran requeridos- para que informe acerca de la veracidad del CTC 6757; razón por la que no se encuentra probada su veracidad -veracidad que precisamente cuestiona la aduana debido a que la copia del CTC no está intervenida por un órgano competente-.

Que, siendo este documento esencial para verificar la relación insumo-producto y así analizar si es correcta o no la descarga, corresponde confirmar la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto de la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT 05073IT14000654L.

Que, en consecuencia, se resuelve confirmar la multa de $ 60.505,07 impuesta a la co-actora ROVAFARM ARG. S.A., con costas a la importadora.

XIII.- Que, seguidamente corresponde analizar la obligación tributaria emergente del DIT.

Que, como quedó expuesto *ut supra*, el régimen legal aplicable determina que en caso de que ocurra el vencimiento del plazo de permanencia sin cumplirse con la obligación de regularizar la situación de dicha mercadería, deviene aplicable, a los efectos tributarios, la disposición contenida en el art. 274, apartado 1, inc. a), del C.A., que prevé que se considerará importada para consumo -en forma irregular, conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, la mercadería cuya situación aduanera no hubiera sido regularizada y que, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondieren (apartado 2 del art. citado).

Que, el monto de tributos reclamado en autos asciende a u$s 19.530,37 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y $ 37.744,05 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

XIV.- Que, la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. se agravia puntualmente de la moneda en que se liquidan los tributos -dólares estadounidenses-.

Que, cabe señalar que en virtud de lo dispuesto en el art. 20 de la ley 23.905 los derechos de importación y demás tributos deben liquidarse en dólares y se aplica el tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago; por lo que la moneda en la que efectúa la liquidación tributaria la aduana resulta ajustada a derecho.

Que, por otro lado resulta pertinente destacar que en el precedente "*Volkswagen Argentina SA c/AFIP-DGA*", de fecha 23/8/2011, la CSJN resolvió que el art. 20 de la ley 23.905 no fue dejado sin efecto por la ley 23.928, porque según lo dispuesto en su art. 7 ésta solo estaba dirigida a las obligaciones de dar sumas determinadas en moneda nacional, mientras que las obligaciones cuya suerte se debate debían determinarse en dólares.

Que, sin perjuicio de lo expuesto y a mayor abundamiento, resulta pertinente mencionar que la liquidación de fs. 28 de las actuaciones administrativas fue efectuada en dólares y en la corrida de vista se le intimó a las co-actoras a abonar el importe de tributos en dólares.

XV.- Que, por otro lado, la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. impugna las percepciones de IVA adicional y de ganancias.

Que 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.

Que, en virtud de lo expuesto, aplicando los criterios de imposición de costas de la mayoría de la Sala en que subrogo, corresponde revocar los rubros de IVA Adicional y Ganancias -$ 37.744,05-, con costas al fisco.

Que, sin perjuicio de lo anterior, el suscripto considera que corresponde aclarar el alcance del precedente "*CLADD*" respecto a los intereses, pues se le ha otorgado al fallo un alcance más amplio del que estrictamente posee en relación a la cuantía del crédito de la Aduana contra el importador que incumplió el régimen preferencial. Así se termina exigiendo al importador *infractor* sumas inferiores -por una improcedente exclusión de intereses- a las que realmente le corresponde pagar como consecuencia de su incumplimiento.

Que, aun considerándose inexigible la obligación impositiva principal -en lo que respecta al IVA Adicional y Ganancias- reclamada por la DGA, *subsiste en cabeza de los contribuyentes una obligación autónoma por los intereses resarcitorios sobre tales percepciones, normativamente impuesta (art. 37 de la ley 11.683), que compensa la indisponibilidad temporal sufrida por la Aduana por la falta de ingreso –en momento oportuno- del monto correcto que correspondía a las percepciones*. Ello atento tratarse de un crédito fiscal subordinado a la operación aduanera, en este caso importación a consumo irregular.

Vale señalar que tal subordinación a la importación no trastoca la naturaleza del crédito fiscal por intereses sobre las percepciones del IVA y del impuesto a las ganancias no ingresadas tempestivamente, en cuanto gobernados por la ley 11.683 (art. 112) y las leyes especiales de cada impuesto. Por ello mismo, estos *intereses impagos*, si no fueron cancelados hasta la fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas respectivas del IVA (mensual) y de IG (anual), se capitalizan y generan nuevos intereses (*anatocismo*) por aplicación del quinto párrafo del art. 37 de la ley 11.683.

Que, el art. 37 fija un régimen especial de *autonomía* de los intereses (**accesorio**) respecto del capital (**principal**: tributos o diferencia de tributos; anticipos o diferencia de anticipos; percepciones o diferencia de percepciones). Estos intereses *continúan devengándose mientras no se cancelen* y pese a que el principal (en el caso, las percepciones) se considere inexigible desde la fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas (conf. *"CLADD").*

Que, los intereses sobre las *percepciones impagas* se *devengan*, en este caso, entre: **(i)** el momento en que debieron ingresarse las percepciones, que es la **fecha de vencimiento del DIT –hecho imponible-**, por tratarse de una importación a consumo irregular, producida el **15-03-07**; y **(ii) la fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas de los respectivos tributos** (IVA mensual y Ganancias anual) -que tornan inexigible (conforme *"CLADD")* las percepciones (capital) ingresadas en defecto-. Tales intereses, **a su vez**, si no fueron cancelados hasta el momento **(ii)** -fecha de vencimiento para presentar las declaraciones juradas- por imperio del art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998, conforme texto agregado por el art. 18, punto 2), de la ley 25.239 -B.O. 31.12.1999-) *se capitalizan a esa fecha y devengan nuevos intereses* -a favor del fisco- *hasta el momento de su efectivo pago por el deudor*.

XVI.- Que, en consecuencia, corresponde, a continuación, modificar la liquidación tributaria:

Valor en aduana: u$s 50.669,00

Derechos de Importación (14%) u$s 7.093,66

Tasa de Estadística (0,5%) u$s 253,35

BASE IVA u$s 58.016,01

IVA (21%) u$s 12.183,36

INTERESES PERCEPCIONES IVA e IG

(liquidación conforme considerando XV último párrafo, base para el cálculo IVA Adicional: $ 17.973,35; Ganancias $ 19.770,69)

TOTAL: u$s 19.530,37 con más intereses

Que, en consecuencia, la obligación tributaria emergente del DIT 005073IT14000654L asciende a DIECINUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA DOLARES CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS (u$s 19.530,37) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA. Ello con más los intereses del art. 794 del C.A.

XVII.- Que mediante la póliza 423904, cuyas copia obra agregada a fs. 7 de las actuaciones administrativas, la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. garantizó el pago de tributos emergentes del DIT referido hasta el importe de CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS ($ 157.000), con más intereses (art. 1122 del C.A.) -póliza emitida el 11-03-05-.

Que, conforme surge de las condiciones particulares de la póliza: *"Queda especialmente convenido que el Asegurador responderá con los mismos alcances y en la misma medida en que resulte obligado el tomador o proponente de acuerdo a las leyes o reglamentaciones aduaneras vigentes, causa eficiente del presente seguro y que la suma máxima fijada en el párrafo anterior no comprenderá a los intereses previstos en los artículos 794 y 797 del referido Código, los cuales deberán abonarse aún en el caso que excedieran la misma"* -ver fs. 7 de las actuaciones administrativas-.

Que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro (Fallos 315:1406); es una fianza y no un seguro, ya que pertenece a los contratos de garantía cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora, pues cumple con las mismas funciones económicas que las garantías que un determinado deudor otorga a favor de su acreedor para asegurarle el cumplimiento de una futura obligación pecuniaria (Cfme. C.N.Com. Sala B del 11-3-97 "Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ De los Electrónica SA y otros").

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reafirmado que el seguro de caución es un contrato de garantía cuya finalidad es garantizar a favor del tomador, y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto de una caución real en poder del comitente (fallos 321:3334) (Cfme. C.N.A.C.A.F Sala III "Aseguradora de Créditos y Garantías SA" sent. del 14-12-01).

Que de la naturaleza jurídica del seguro de caución y de las condiciones generales resulta que una vez formulado el cargo o existiendo resolución firme que establezca la responsabilidad el Tomador y el monto, la AFIP-DGA tendrá derecho a requerir del Tomador o del Asegurador el pago pertinente (art. 3). Los derechos que corresponde a la AFIP contra el Tomador, en razón del siniestro cubierto por la póliza, se transfieren al Asegurador hasta el monto de la indemnización pagado por éste (art. 4). La Aduana en su carácter de asegurado frente al incumplimiento de la obligación por parte del tomador del seguro tiene acción directa contra el asegurador, por lo que en el caso la firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de $157.000 que es el límite de la responsabilidad establecida por su póliza, con más intereses.

XVIII.- Que, con relación a la responsabilidad de la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A., cabe señalar que mediante la póliza de seguro de caución n° 423904, cuya copia obra a fs. 7 de las actuaciones administrativas aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS ($ 157.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. aquí involucrado, como ya se dijo.

Que, según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a DIECINUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA DOLARES CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS (u$s 19.530,37) en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e IVA. 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.

Que, en consecuencia, el importe que podrá exigirse a ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. es el monto máximo garantizado mediante la póliza número 423904; o en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados de DIECINUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA DOLARES CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS (u$s 19.530,37), convertidos al tipo de cambio vendedor anterior al de la fecha de pago, si este último resultare inferior. Ello, con más los intereses del art. 794 del C.A.

XIX.- Que, conforme lo dispuesto en el art. 794 del C.A.: *"Vencido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales."*

Que las co-actoras se notificaron del auto de la corrida de vista el 7-04-17 a fs. 74/75 de las actuaciones administrativas; por lo que los intereses se computan desde el 25-04-2017 hasta la fecha del total y efectivo pago.

XX.- Que, finalmente, corresponde analizar el planteo de las co-actoras vinculado a la reducción de la tasa de interés.

Que toda vez que la misma es fijada por la Secretaría de Estado de Hacienda, conforme lo dispuesto por el art. 794 del CA, se debe rechazar dicha solicitud.

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

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, en cuanto le exige a la co-actora ROVAFARM ARGENTINA S.A. el pago de una multa de $60.505,07 (SESENTA MIL QUINIENTOS CINCO PESOS CON 07/100) por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 05073IT14000654L, con costas a la importadora.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, declarando que la obligación tributaria emergente del DIT 05073IT14000654L asciende a DIECINUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA DOLARES CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS (u$s 19.530,37) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA., importe que deberá ser convertido a pesos conforme el tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior al de la fecha de su efectivo pago. Todo ello con más los intereses del art. 794 del C.A., los que deberán computarse desde el 25 de abril de 2017 hasta la fecha del total y efectivo pago.

3.- Imponer las costas respecto del punto anterior a las co-actoras ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. y ROVAFARM ARG. S.A.

4.- Revocar parcialmente la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, en cuanto le exige a las co-actoras el pago de IVA Adicional y Ganancias -$ 37.744,05-, con costas al fisco.

5.- Declarar que las co-actoras adeudan a la DGA los intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA adicional -$ 17.973,35- y ganancias -$19.770,69- no ingresadas oportunamente, los que deberán ser liquidados por la Aduana

conforme las pautas establecidas en el considerando XV último párrafo (conf. art. 37 de la ley 11.683), con costas.

6.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. es el de CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS ($157.000)–importe que fuera garantizado mediante la póliza n° 423904-; o el importe de los tributos, si este último resultare menor. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que adhiero al relato, fundamentos y conclusiones que resultan del voto del Vocal preopinante, con expresa excepción de lo señalado en los párrafos cuarto, quinto y sexto del Considerando XVI.-; y de lo resuelto en el Pto. 5 de su parte resolutiva.

II.- Que, en tal sentido, corresponde precisar que el argumento sostenido en el voto que antecede, en relación a la procedencia de intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias requeridas en la especie por el Fisco Nacional, no condice ni refleja fielmente la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, a partir del dictado del fallo “CLADD ITA S.A.”, del 26 de noviembre de 2019.

III.- Que, en efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que su jurisprudencia es obligatoria respecto de todos los tribunales inferiores (*especialmente cuando ha sido invocada por las partes)*, a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica en la interpretación ínsita en el principio consagrado en el art. 116 de la Constitución Nacional, habiéndose calificado a sí misma como "intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia", como lo es la ley 22.415 (CÓDIGO Aduanero).

IV.- Que, bajo tales premisas, y pese a que la *Corte Suprema* "sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [. . .]. De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia [. . .], especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante" (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

V.- Que ello es así, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente, art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, "Fallos", 212-51).

VI.- Que a lo expuesto se agrega que el Alto Tribunal ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos bastan para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, "pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional" ("García, Sixto E.", del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de "La Ley", del 27/9/99, p. 30; entre muchos otros).

VI.- Que, por lo demás, el suscripto entiende que tampoco resulta de aplicación a los fines de resolver el agravio de marras la doctrina esbozada por la Corte Suprema de la Nación a partir de las sentencias dictadas en los precedentes “Francisco Vicente Damiano S.A.” (Fallos: 303:1496), “Arenera Puerto Nuevo S.A.M.C.I.L. y A.” (Fallos: 303:1496) y “Cimayco S.A.” (Fallos: 303:1500), todos ellos del 6 de octubre de 1981, por tratarse de supuestos jurídicos y obligaciones sustancialmente distintas a las reclamadas por la DGA en la litis. ASI LO VOTO.-

El Dr. González Palazzo dijo:

Que no es necesario el obiter del Dr. Soria Acuña. Deberá ser evaluado por la D.G.A. al momento de liquidar y eventualmente podrá ser apelado y eso es adelantar opinión.

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

1.- Confirmar la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, en cuanto le exige a la co-actora ROVAFARM ARGENTINA S.A. el pago de una multa de $60.505,07 (SESENTA MIL QUINIENTOS CINCO PESOS CON 07/100) por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 05073IT14000654L, con costas a la importadora.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, declarando que la obligación tributaria emergente del DIT 05073IT14000654L asciende a DIECINUEVE MIL QUINIENTOS TREINTA DOLARES CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS (u$s 19.530,37) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA., importe que deberá ser convertido a pesos conforme el tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior al de la fecha de su efectivo pago. Todo ello con más los intereses del art. 794 del C.A., los que deberán computarse desde el 25 de abril de 2017 hasta la fecha del total y efectivo pago.

3.- Imponer las costas respecto del punto anterior a las co-actoras ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. y ROVAFARM ARG. S.A.

4.- Revocar parcialmente la Resolución 6136/17, recaída en las actuaciones administrativas 12206-3136-2006, en cuanto le exige a las co-actoras el pago de IVA Adicional y Ganancias -$ 37.744,05-, con costas al fisco.

5.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. es el de CIENTO CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS ($157.000)–importe que fuera garantizado mediante la póliza n° 423904-; o el importe de los tributos, si este último resultare menor. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

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.

IGNACIO MARTINEZ TANOIRA (POR ROVAFARM)

JOHN RYAN LUSSICH 20920161821 (POR ALBA)

VICTORIA VANESSA TAYLOR: 27249035411 (POR ALBA)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.07 01:40:54 -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: 2024.06.12 15:03:34 -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: 2024.06.12 15:45:09 -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: 2024.06.12 15:45:10 -03:00