Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-128815342-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Octubre de 2023

Referencia: Expte. Nº 36.206-A ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, expediente Nº **36.206-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 1955 dictada el 08/05/2015 en la Actuación Nº 12197-682-2007, en cuanto la intima, en su calidad de garante, al pago de la suma de U$S 9.204,48 y $ 16.799,06, 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 Nº 04 001 IT15 000766 G.

II. La compañía aseguradora sostiene que la resolución resulta inválida atento el transcurso de 9 años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del fallo condenatorio, lo que le impide ejercer una adecuada defensa. Afirma que se ha operado la prescripción de los impuestos teniendo en cuenta lo dispuesto por la Ley 11.683 y el art. 803 y concordantes del C.A.. Plantea la improcedencia del reclamo por percepciones, se opone al reclamo del cargo por tributos en dólares y a la aplicación de la misma tasa de interés para las deudas en pesos y en dólares. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se resuelva conforme los planteos formulados.

III. La representación fiscal contesta el traslado a fs. 36/39. En prieta síntesis, relata que no pudiendo la actora acreditar la reexportación de la mercadería involucrada en plazo, ha quedado configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Hace hincapié en que, no habiendo el importador cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria, la aseguradora en su condición de garante, se comprometió a pagar a lo que resultara obligada la firma importadora. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV.- A fs. 1 de las Actuaciones Nº 12197-682-2007 obra el Acta de Denuncia Nº 20/07 de fecha 09/01/2007. A fs. 3 obra sobre contenedor del despacho de Importación Temporaria Nº 04 001 IT15 000766 G. A fs. 4 obra la Nota Nº 286/07 (SE PRTE) por medio de la cual se remite lo actuado a la División Verificación. A fs. 5 se informa clasificación arancelaria y valoración de la mercadería en infracción y a fs. 6 obra liquidación de tributos. A fs. 8 el 10/05/2010 se dispone la apertura del sumario. A fs. 9 obra liquidación de tributos y multa. A fs. 15/15vta. se corre vista de lo actuado a la importadora Hamaltal S.A. y a Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.. A fs. 24 obra nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 25/32 se presenta la cía. aseguradora y contesta la vista conferida. A fs. 40 se declara la rebeldía de la firma importadora. A fs. 45/50 el 08/05/2015 se dicta la Resolución DE PRLA Nº 1955, apelada en autos.

Primera Cuestión:

V.- Corresponde examinar si, como plantea la recurrente, la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a estas cuestiones, 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 10/05/2010 (ver fs. 8 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 01/01/2007, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2011 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 08/05/2015 y notificada el 19/06/2015 cfme. constancia de fs. 45/50 y 51 de las act. adm.)

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	20/05/2004
VENCIMIENTO DIT	21/05/2006
ACTA DENUNCIA (fs. 1)	09/01/2007
APERTURA SUMARIO (fs. 8)	10/05/2010
CORRIDA DE VISTA (FS. 15)	01/06/2011
RESOLUCIÓN APELADA	08/05/2015
NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	19/06/2015

PLAZO DE PRESCRIPCIÓN 01/01/2007-
31/12/2011

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la prescripción opuesta por la actora y declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº 04 001 IT15 000766 G.

VII.- Las costas deben imponerse por su orden en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

Segunda cuestión

VIII.- Sin perjuicio de lo expuesto en los apartados anteriores, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "G", corresponde analizar si en el presente caso se ha configurado la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

IX.- Ello sentado, corresponde señalar que mediante el D.I.T. Nº 04 001 IT15 000766 G, la firma actora documentó la importación temporaria para transformación de 81.000 unidades de cajas de cartón correspondientes a la P.A. 4819.20.00.190M "Los demás Cajas -Cajas y cartones, plegables, de papel o cartón, sin corrugar CAJAS, SACOS (BOLSAS), BOLSITAS, CUCURUCHOS Y DEMÁS ENVASES DE PAPEL, CARTÒN, GUATA DE CELULOSA O NAPA DE FIBRAS DE CELULOSA; CARTONAJES PARA OFICINA, TIENDA O SIMILARES".

En las condiciones consignadas resulta elocuente que no se encuentra controvertido en ningún aspecto el incumplimiento del régimen de importación temporaria y por ello no existen dudas de la configuración de la infracción al art. 970 del C.A. Tampoco se encuentra discutido que, mediante las Pólizas Nros. 847192 y 811996 (obrantes a fs. 52/56 de autos), la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta las sumas de PESOS VEINTE MIL DOSCIENTOS VEINTE ($ 20.220) y PESOS SETENTA Y DOS MIL ($ 72.000) respectivamente, con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora HAMALTAL S.A., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. Nº 04 001 IT15 000766 G.

En las condiciones indicadas, habiendo quedado configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., surge la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante, de los tributos adeudados como consecuencia de la importación a consumo de la mercadería importada temporalmente.

X.- En ese estado de cosas, corresponde 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. Nº 04 001 IT15 000766 G, que incluyó, entre otros conceptos, el I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 24 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.

XI.- Sentado lo que antecede, 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.

XII.- En consecuencia, por lo expuesto en el Considerando anterior, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

DIT Nº 04 001
IT15 000766 G

V.A.	U$S 22.469,14	
D.I.	16 %	U$S 3.595,06
T.E.	0,5 %	U$S 112,35
Base IVA	U$S 26.176,55	

IVA	21 %	U$S 5.497,08
TOTAL		**U$S 9.204,48**

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de U$S 9.204,48, en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A.. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista -04/03/2015 fs. 23 de las act. adm.-, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A..

XIII.- Por otra parte, en cuanto al planteo de la improcedencia de la dolarización de la deuda tributaria, corresponde precisar que el art. 20 de la ley 23.905 (B.O. 18/2/1991) modificó, en lo que aquí respecta, el art. 639 del C.A., ya que estableció que a los efectos del pago de los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que gravan la importación y exportación, corresponde aplicar el tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago -esto es, la cotización del dólar estadounidense tipo vendedor al cierre del día anterior al efectivo pago-. En virtud de ello, no corresponde hacer lugar al planteo de la cía. aseguradora.

XIV.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, el tope máximo fijado en las Pólizas Nros. 847192 y 811996 (obrantes a fs. 52/56 de autos) asciende al monto de PESOS VEINTE MIL DOSCIENTOS VEINTE ($ 20.220) y PESOS SETENTA Y DOS MIL ($ 72.000), a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A.. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad.

Según la reliquidación efectuada, el monto debido en concepto de tributos asciende a U$S 9.204,48 en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., todo ello sin perjuicio de los intereses

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente el art. 3º de la Resolución DE PRLA Nº 1955/2015 dictada en la Actuación Nº 12197-682-2007, declarando que la deuda tributaria en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. asciende a la suma de DOLARES NUEVE MIL DOSCIENTOS CUATRO CON CUARENTA Y OCHO (U$S 9.204,48), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A.. Revocarla en cuanto a la exigencia del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. es el de PESOS NOVENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS ($92.200) -monto asegurado mediante las Pólizas Nros. 847192 y 811996- o el importe de los tributos, si este último resultare menor, al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A..

2) Costas según sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar parcialmente el art. 3º de la Resolución DE PRLA Nº 1955/2015 dictada en la Actuación Nº 12197-682-2007, declarando que la deuda tributaria en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. asciende a la suma de DOLARES NUEVE MIL DOSCIENTOS CUATRO CON CUARENTA Y OCHO (U$S 9.204,48), que deberá convertirse al tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses del art. 794 del C.A.. Revocarla en cuanto a la exigencia del I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. es el de PESOS NOVENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS ($92.200) -monto asegurado mediante las Pólizas Nros. 847192 y 811996- o el importe de los tributos, si este último resultare menor, al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A..

2) Costas según sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.26 16:25:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.27 09:03:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.10.30 11:50:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.30 11:51:07 -03:00