Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-129791970-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Octubre de 2023

Referencia: 20.987-A - "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" - Sentencia.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **"ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **20.987-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 20/22 se presenta la firma "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones DE PLA N° 073 y su ampliatoria Nº 135, dictadas por el Jefe del Dpto. Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente Nº 605.937/01, mediante las cuales se condenó a la firma "CONFOR GUIAS C.U.I.T. 30-65788288-3" por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., y se intima a su parte -en carácter de aseguradora de la firma imputada- al pago de tributos por la suma de $175.413,61 con más el CER e intereses del art. 794 del C.A. Expresa que la importadora se encuentra concursada, debiendo en consecuencia la DGA solicitar la correspondiente verificación de créditos en su concurso. Reconoce la emisión de la póliza de seguro de caución Nº 400.460 pero niega que se encuentre vigente al vencimiento del plazo de vigencia del DIT 1138-9/96, toda vez que la mercadería fue reexportada por CONFORGUIAS S.A. antes del 25/08/96. Detalla los permisos de embarque por los que se documentó la reexportación de la mercadería en marzo de 1996 -antes del vencimiento del DIT-. Indica que solicitará a la DGA la agregación de los PE porque no cuenta con copia de aquellos, y la agregación de la póliza original, toda vez que debido a la denuncia penal efectuada contra la importadora no se les adjuntó la póliza cancelada. Se agravia de la resolución ampliatoria Nº 135 en cuanto se dictó sin corrida de vista previa, teniendo en cuenta que modifica los alcances de la anterior (cursada luego del dictado de la Ley 25.561 y del Decreto 214/02). Además, señala que esa resolución Nº 135 no establece desde cuando el fisco pretende el ajuste mediante el CER, ni qué intereses aplicará sobre dicha suma, y tal pretensión ha sido acogida en el concurso de la importadora, por cuanto aún cuando la póliza haya sido emitida en dólares, la obligación de la aseguradora no puede ser superior a la de la importadora. Ofrece prueba. Hace reserva de plantear el caso federal. Solicita que se haga lugar a la apelación impetrada, con costas.

II.- Que a fs. 39/50 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una reseña de las actuaciones y de los agravios vertidos por la recurrente. Señala que según surge de las constancias del expediente el importador no habría cumplido con la reexportación en término de la totalidad de la mercadería importada temporalmente por el DIT cuestionado. Recuerda que atento las características de la figura infraccional del art. 970 del C.A. la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, por lo que es ella (o su responsable solidaria) quién debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido total y acabadamente con sus obligaciones en el plazo otorgado. Menciona que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y, además, la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador. Expresa que la D.G.A., en su carácter de asegurada o acreedora frente al incumplimiento del tomador del seguro (importador), no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Señala que en el caso la obligación tributaria se rige por la legislación aduanera que es la norma específica que prevalece. Explica que la situación falencial del importador no cambia la situación contractual por la que la aduana reclama su crédito contra la aseguradora-actora. Menciona que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal. Cita jurisprudencia. Menciona que según el artículo 3° de las Condiciones Generales de la póliza, la Aduana tiene derecho a requerir del tomador o del asegurador el pago pertinente. Cita el articulado del Código Aduanero y concluye que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Destaca que la recurrente conocía que su obligación estaba pactada en dólares y que, luego de la pesificación de la economía, su deuda se transformaba en pesos con más la aplicación del C.E.R. Alude al art. 794 del C.A. Cita jurisprudencia. Solicita que, oportunamente, se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 51 se abre la causa a prueba, la que fue producida a fs. 57/63, 65/104, 111/112 y 130. A fs. 132 se declara la clausura del período probatorio. A fs. 135 se elevan los autos a la Sala “G” y a fs. 136 se ponen para alegar. A fs. 139/142 se agrega el alegato presentado por el Fisco, no habiendo hecho uso la actora del derecho conferido. A fs. 148 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12039-2315-2005 se inicia con el Acta de Denuncia DV REIM Nro. 1460/01 formulada contra el importador “CONFORT GUIAS S.A.” por la presunta comisión de la infracción tipificada en los arts. 970 y 972 del C.A. en relación con la DIT 1138/96 (fs. 1). A fs. 3 se glosa la carpeta del DIT involucrado oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 27/02/1996 con su documentación complementaria. A fs. 4 se indica que la denuncia se formula por el total de la mercadería amparada por el referido DIT, y a fs. 4vta. se afora y valora la mercadería en cuestión. A fs. 6 se liquidan los tributos y a fs. 7 se genera la liquidación Nº 01 001 LMAN 020870 P. A fs. 8 con fecha 19/12/2001 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 9 se liquidan tributos y multa. A fs. 10/11 se glosan prints de pantalla de Consulta de Juicios Universales. A fs. 12/vta. obra formulario de Control de Garantías Nº 719644. A fs. 14 con fecha 02/06/2003 se libra Nota Nº 303/2003 (DV SAPLA/4) a la División Documentación Fiscal- Sección Cancelación y Deudas, a efectos de que se confeccione el certificado provisorio de deuda. A fs. 15, el 04/06/2003, se corre vista de todo lo actuado a la importadora en los términos del art. 1001, 1010, y 1101 del C.A. y se cita a la firma “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A.” en su carácter de garante de la obligación tributaria –aval póliza N° 400460-, notificado a la importadora el 10/07/2003 (fs. 16/vta.) y a la aseguradora el 01/09/2003 (fs. 17/vta.). A fs. 18 se declara la rebeldía de “CONFORGUIAS S.A.” -notificado el 07/11/2003 según constancias de fs. 19/vta.-. A fs. 21 obra impresión de pantalla de “Consulta de Garantías”. A fs. 22 se agrega constancia de Consulta al Registro General de Infractores. A fs. 23/24 se dicta la Resolución DE PLA Nº 073 y a fs. 25 su ampliatoria Resolución Nº 135, ambas de fecha 01/02/2005 (notificadas a la importadora el 23/03/2005 y a la

aseguradora el 23/05/2005).

V.- Que corresponde analizar si las resoluciones DE PLA Nº 073 y 135 (ampliatoria), ambas de fecha 01/02/2005, por las que se formula cargo a la aseguradora "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS" en concepto de tributos con más el CER y los intereses del art. 794 del C.A., en su carácter de garante de las obligaciones emergentes de la DIT Nº 1138-9/96, se ajusta a derecho.

Que, en primer término, corresponde analizar el planteo en el que la recurrente centra sus agravios, y cuestiona el hecho de que la aduana le exija el pago de tributos sin haber previamente verificado su crédito en el concurso de la importadora.

Que debe señalarse que el concurso o quiebra del importador no condiciona la responsabilidad del asegurador al cumplimiento por parte de la Aduana de una eventual presentación o verificación de su crédito en el concurso o quiebra del importador asegurado, ni sujeta el cobro del tributo a la realización de gestión alguna previa por la Aduana ante el Juez del 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.

Que 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 el concurso o quiebra del importador, como requisito previo a reclamar su crédito de la firma Aseguradora.

En otras palabras, una buena razón, que pudo tener en cuenta el legislador, para exigir una garantía y así tener un garante solvente, con el objeto de cobrar la deuda garantizada, es cubrir la posibilidad -que en el caso de autos se dio- de que el deudor principal sea insolvente y/o quiebre o se concurse preventivamente.

En suma, dada la responsabilidad de la actora aseguradora, desde el punto de vista de su responsabilidad frente a la aduana como garante de la obligación tributaria de la importadora, y también desde el punto de vista de la producción del siniestro dados el carácter de aseguradora de aquélla y el riesgo asegurado, tal responsabilidad es tal sin que ninguna relevancia pueda tener, ni ningún obstáculo pueda constituir, para efectivizar la aduana el cobro de los tributos a la actora, el concurso o quiebra de la firma importadora.

Por lo demás, de cualquier modo, todos los procedimientos contenciosos aduaneros (de obvio contenido patrimonial, específicamente en cuanto en ellos está en juego la aplicación de multas y/o la exigencia de tributos) y con su eventual secuela recursiva, *quedan excluidos de la suspensión de su trámite y del fuero de atracción del concurso* (preventivo o quiebra), dispositivos establecidos por la Ley 24.522, aunque en dicha ley -en la que taxativamente se indican los juicios excluidos al respecto- no se excluyen expresamente aquéllos.

La aludida exclusión obedece a un lógico y natural sentido de especialidad y practicidad, en orden a la forzosamente preliminar determinación tributaria -o de su improcedencia-, función del organismo recaudador y en su caso de la pertinente vía recursiva, y a la razonable necesidad de que el proceso penal concluya hasta sus últimas posibilidades de juzgamiento, criterio éste que fue establecido jurisprudencialmente. En efecto, ya la C.S.J.N. había expresado (en vigencia de la Ley 19.551), por sentencia del 9/4/87 en autos "COSIMATI, Gregorio G. s/Conc. merc. preventivo", que el art. 22 de dicha Ley 19.551 (que establecía la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado) es *inaplicable "... toda vez que la misma -la aludida suspensión- 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"*.

En el mismo sentido se ha expedido nuevamente la C.S.J.N. en la causa "SUPERCANAL S.A.", sent. del 2.6.03, en la que se resolvió que, habiendo el contribuyente recurrido 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* -recién- *se produce el desplazamiento de la competencia original o exclusiva, otorgada a determinados tribunales por otras normas legislativas"*. Finalmente, con posterioridad, la C.S.J.N. se ha pronunciado en la causa "GAUCHAT, Enrique", sent. del 4.7.03, yendo aun más adelante en la vía recursiva y precisamente contemplando los supuestos -esta vez- en que la sentencia del Tribunal Fiscal fuese apelada, haciendo suyos al respecto los fundamentos del Procurador General en el sentido de que "*... el fuero de atracción sólo podría operar después de la intervención del Tribunal de Alzada, y en el supuesto de que éste confirmara la sentencia ya dictada, se habilitaría el fuero de atracción y correspondería remitir el juicio al tribunal del concurso. Consecuentemente ... hasta el dictado de la sentencia definitiva del tribunal de revisión, la causa deberá continuar en dicho ámbito; es decir que corresponde el tratamiento del recurso pendiente, por la Sala IV de la C.N.A.C.A.F. y, en su caso, de confirmarse el fallo del Tribunal Fiscal, deberá remitirse la causa para su ulterior trámite, al juzgado del concurso"*.

VI.- Que sentado ello, corresponde señalar que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma documentó el 27/02/1996 ante la Aduana de Buenos Aires mediante la destinación N° 1138-9/96, la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 25/08/1996, dando garantía por los tributos (liquidados en el aludido DIT) que en el momento de su registro habrían gravado la importación para consumo de la mercadería (se liquidaron -y garantizaron- derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, I.V.A., y anticipos o adicionales de I.V.A. y Ganancias) garantía extendida mediante la póliza de seguro de caución N° 400.460, emitida por la firma "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A." el 20/02/96 por la suma de U$S196.000 (ver copia certificada de las pólizas de caución en cuestión obrantes a fs. 60/vta. de autos).

Que ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del CA, condenándose a la firma importadora -mediante la resolución aduanera apelada en autos al pago de una multa y, asimismo, por el mismo hecho se condenó a la importadora y a la aseguradora recurrente al pago de los tributos por la importación para consumo de la mercadería de dichos DIT.

Que para así resolver, el servicio aduanero consideró que -de conformidad con la denuncia de fs. 1 y el detalle de fs. 4 de las actuaciones administrativas- se encontraba en infracción la totalidad de la mercadería ingresada temporalmente a través del DIT en cuestión, en razón de que la firma importadora no acreditó haber cumplido con las obligaciones a su cargo, ya sea reexportando o nacionalizando la mercadería involucrada en autos. A fs. 18 de act. adm. se declara la rebeldía de la importadora, y se da por decaído el derecho de la aseguradora a ejercer su defensa por no haberlo hecho en su oportunidad.

VII.- Que el artículo 250 del C.A. establece que: "*La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo*". Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que "*no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de*

importación temporaria". Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería, sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo, CTC etc.) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporal ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que la referida carga de la prueba de los beneficiarios del régimen se manifiesta en la obligación de solicitar la cancelación de las importaciones temporales, dando a conocer mediante una declaración adecuada los permisos de embarque por los que la mercadería ha sido reexportada, y/o las destinaciones de importación por las cuales se hubiera nacionalizado -total o parcialmente- la mercadería importada temporalmente, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

Que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería en la forma y condiciones en que se obligó, evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para generar cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual el C.T.C. era emitido se encuentra previsto en el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92. En dicho anexo se establece que, además del Nº de certificado y el Nº de solicitud C.T.C., debe indicarse la P.A. del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.
Que de ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A. que en él se detalla.
Que en virtud de esos datos que surgen del certificado (cuyo contenido, como he señalado, se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que, por lo demás, es reiterada y pacífica la jurisprudencia de los tribunales, en el sentido de que la carga de la prueba en relación con el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador, o de su garante en su caso.

Que de la prueba producida en la causa resulta que la actora no ha podido probar el cumplimiento del régimen de la temporal motivo de autos. Si bien la actora ha identificado abundantes permisos de embarque (P.E. Nros.

75565-2/96, 75600-6/96, 76298-2/96, 76295-1/96, 79193-7/96, y 81406-5/96) documentados por la firma importadora “Confor Guías SA” -y agregados a la causa- no descargan el DIT involucrado en razón de que no obra el CTC relativo a la mercadería cuestionada. En efecto, el CTC no ha sido acompañado por la aseguradora, y tampoco fue agregado en las actuaciones administrativas ni ante esta instancia, siendo necesario a los fines de la resolución de la causa.

Que atento lo expuesto, dado que analizada la documentación obrante en el expediente no es posible determinar la cancelación del DIT en trato, toda vez que no se encuentra adjunto el CTC aplicable a la mercadería involucrada, verificándose de este modo el incumplimiento del régimen de la importación temporaria motivo de autos.

Que, en consecuencia, cabe concluir que se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.), y corresponde, por ende, confirmar la resolución apelada, en cuanto exige los tributos adeudados respecto de la mercadería documentada en el D.I.T. de autos.

VIII.- Que la póliza en virtud de la cual la Aduana funda su exigencia a la firma aseguradora es la póliza N° 400.460 del 20/02/96 por la suma de U$S196.000 (ver al respecto la copia certificada de la póliza obrante a 60 de autos) extendida por “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A.” a favor de la Aduana, respecto de la obligación tributaria que hubiera podido resultar de la importación temporaria realizada por la firma “CONFORGUIAS S.A.” mediante el DIT involucrado.

Que tratándose la cuestión debatida en la especie de la intervención de una compañía aseguradora mediante la extensión de un seguro de caución a favor del servicio aduanero, no estando regulada en particular la relación entre dicho servicio y la aseguradora en la legislación del seguro, pero dándose la referida caución como una garantía en los términos de los artículos 453 inc. c) y 455 inc. d) del Código Aduanero, y no regulándose tampoco, en dicho Código, la situación de ese garante frente al servicio aduanero eventual acreedor, corresponde considerar a la mentada aseguradora como un fiador (garante) y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (asegurado) en el contexto de la regulación del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden de ideas, el fiador (en este caso la actora aseguradora) puede oponer al acreedor (el servicio aduanero), todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor.

Que, así las cosas, lo que se pretende al citar al deudor solidario en el procedimiento en el que se debate la responsabilidad del deudor principal, es poner en su conocimiento las razones por las que se exige su cumplimiento de la obligación garantizada, el monto líquido de la suma cuyo pago se le reclama, el plazo de que dispone para cancelarla, etc., lo cual garantiza el ejercicio de sus derechos a ocurrir ante un organismo jurisdiccional y ejercer sus defensas, ofreciéndole la oportunidad de ser oído, antes de recaer una resolución en la que se encuentre involucrado. Al respecto no debe olvidarse que, como ya se señalara, el fiador puede oponer al acreedor, todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (conforme art. 1587 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de las pólizas el requerimiento de pago contra el asegurador sólo depende de la formulación del cargo al deudor principal, en cuyo procedimiento se le ha dado intervención al asegurador para garantizar su derecho de defensa. No existe beneficio de excusión alguno para el Asegurador.

Que, resulta claro que la D.G.A. no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador. De acuerdo al art. 3°

de las condiciones generales de las pólizas (condiciones generales comunes a todas las pólizas emitidas a favor de la Aduana por este tipo de garantía), basta para formular el reclamo al garante el mero hecho que el cargo se hubiera formulado, resultando la posibilidad de que la resolución contra el tomador se encuentre firme, una mera alternativa a opción del acreedor.

Que, por lo demás, el reclamo al asegurador al momento de la formulación del cargo, en el caso al momento de correr vista del sumario, le permite intervenir en su tramitación y ejercer debidamente su derecho de defensa.

IX.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada a la actora.

Que si bien la recurrente no expresa agravios respecto de la exigencia del derecho adicional que se le intima, y sin perjuicio de que considero que en el caso no se acreditó el cumplimiento del régimen atento que -como se expuso- la mercadería no fue reexportada en su totalidad, y por ello debería exigirse su pago (ya que quedó importada para consumo en forma irregular), no corresponde su incorporación en la liquidación tributaria.

Que, en efecto, de conformidad con la doctrina de este Tribunal recaída en la causa "Kursaal S.A.", sent. del 23/11/95, en razón de que es doctrina de la CSJN que los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a las conclusiones de la Corte, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (art. 100 CN y art. 14 de la ley 48) por razones de economía procesal y seguridad jurídica, en los términos de lo dispuesto en el 1143 del C.A., corresponde estar a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Codorniu Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (CAF 30796/2016/CA1-CS1) del 26/12/2017.

Que, en ese orden de ideas, por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, cabe concluir que en la especie no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96. Ello, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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", donde sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado. Al respecto sostuvo que *"...no puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de la sanción prevista por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye -en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (...) un recargo adicional como el discutido en el sub examine"* (página 6, considerando 9, párrafo tercero).

Que, en conclusión, no corresponde en el caso el pago del derecho adicional, atento que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. Ello así, en razón de que aquí se trata de una importación a consumo irregular proveniente de una operación de importación temporaria –"*nacionalización ficta*"-, penada mediante la infracción prevista del art. 970 del C.A.

Que por lo expuesto, corresponde revocar el derecho adicional que se exige en la causa.

X.- Que, asimismo, en relación con las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en autos, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sent del 26/11/2019, se expidió, señalando 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 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".*

Que en tal inteligencia, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XI.- Que, por lo expuesto precedentemente, corresponde liquidar los tributos exigibles en relación con la mercadería del despacho de importación temporal no regularizada, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero (ver fs. 6 de las act. adm.):

Valor en Aduana: $161.210,93
Derechos de importación 24%: $38.690,62
Estadística 3%: $ 4.836,33
Base IVA: $204.737,88

IVA 21%: $42.994,95
Total tributos adeudados: $86.521,90

XII.- Que en cuanto al planteo de la actora efectuado respecto de la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), se formulan las siguientes consideraciones.

Que el Decreto 214/02, en su artículo 8, dispone: *"Las obligaciones de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán en razón de un DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el artículo 4 del presente decreto".* El artículo 4, al que dicha norma remite establece que a dichas deudas *"se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA".*

Que la actora sostiene que la resolución 135 -también apelada en autos- le causa agravio en cuanto fue dictada sin corrida de vista previa. En ese sentido, destaca que modifica los alcances de la primera corrida de vista, cursada

luego del dictado de la ley 25.561 y del Decreto 214/02, en base a una exigencia tributaria efectuada en pesos por la Administración en la resolución del 04/06/2003 -sin ningún tipo de actualización toda vez que se refiere a una obligación que venció en el año 1996-.

Que, no obstante, procede en el caso y sobre el importe nominal de tributos exigidos por la Aduana, la aplicación de los arts. 4 y 8 del Dec. 214/02 (CER). La deuda tributaria quedó pesificada por el Dec. 214/02 (con la paridad 1 a 1), es decir en virtud de dicho decreto (y no han sido pesificadas -por la Aduana- antes del mismo por actos administrativos notificados a la deudora; nótese que la corrida de vista del sumario obrante a fs. 15 del expediente Nº 605.937/01es de fecha posterior a la entrada en vigencia del Dec. 214/02). Por eso resulta inaplicable al caso el criterio de la C.S.J.N. sentado en caso "Editorial Perfil" (12/8/08), y sí resulta de aplicación el criterio de dicho Tribunal sentado en el caso "Sociedad Anónima Cinematográfica" (17/4/07) en el sentido de que para las deudas pesificadas con posterioridad a la entrada en vigencia del Dec. 214/02 el CER es inescindible del capital adeudado, por lo cual, el ajuste debe efectuarse.

XIII.- Que, por aplicación de la doctrina sentada por la C.S.J.N. ya referida, el C.E.R. es inescindible del capital adeudado, por lo que procede su inclusión a los efectos del cómputo de los intereses (sobre los rubros en que se determinó procedente).

XIV.- Que cabe determinar el importe máximo de la responsabilidad de la aseguradora teniendo en consideración que la póliza N° 400.460 fue emitida por "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA DE SEGUROS" con fecha 20/02/96 para garantizar las obligaciones emergentes del DIT Nº 1138-9/96 hasta la suma de U$S196.000.

Que la Resolución AFIP 1528/03 (y modif.) en el art. 4° dispone que las garantías expresadas en dólares estadounidenses constituidas con anterioridad a la fecha de sanción del Dto. 214/02 y que se hallaban pendientes a dicha fecha se considerarán convertidas a pesos a razón de u$s1=$1 y sobre el monto resultante se aplicará el CER.

Que, por los motivos expuestos, cabe señalar que "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA DE SEGUROS" responde por los tributos adeudados con relación a la temporal Nº 1138-9/96, en su carácter de garante por la emisión de la póliza N° 400.460, hasta la suma total de $196.000+CER y siendo que los tributos que se exigen en la causa con relación a las citadas destinaciones -garantizada con la mencionada póliza- asciende a la suma de $86.521,90+CER, los mismos se encuentran dentro del límite garantizado por la aludida aseguradora.

XV.- Que en lo atinente a los intereses, la jurisprudencia es pacífica respecto de que el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal (cfr. art. 1580 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994), y también, por los intereses de su propia mora, cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal.

En el caso de autos, la aseguradora fue citada el 01/09/2003 (fs. 17/vta. de las act. adm.), es decir con posterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora que fue practicada en fecha 10/07/2003 (fs. 16/vta. de las act. adm.). Por lo tanto, los intereses corren desde el 25/07/2003 (art. 794 del C.A.).

XVI.- Que, en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente las resoluciones apeladas en cuanto intiman a la actora al pago de tributos (rubros de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A.) que ascienden a la suma de $86.521,90+CER, con más los intereses del art. 794 del CA que deben computarse a partir del 25/07/2003 hasta la fecha de efectivo pago y, revocarlas en cuanto a la exigencia del derecho adicional y las percepciones de IVA Adicional y de Ganancias que la Aduana le intima. Con costas conforme los respectivos vencimientos.

Por lo expuesto, voto por:
1.- Confirmar parcialmente las Resoluciones DE PLA N° 073 y Nº 135, dictadas en el expediente Nº 605.937/01, declarando que los tributos adeudados ascienden a la suma de pesos ochenta y seis mil quinientos veintiuno con noventa centavos ($86.521,90) con más el CER, con más los intereses del art. 794 del CA que deben computarse a partir del 25/07/2003 hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Revocar parcialmente la las Resoluciones DE PLA N° 073 y Nº 135, dictadas en el expediente Nº 605.937/01, en cuanto exigen el pago del derecho adicional y las percepciones de IVA Adicional y de Ganancias con más el CER.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- En tales condiciones, no puede dejar de mencionarse el extenso plazo transcurrido (casi 7 años) para que la firma tomara cuenta y razón de la existencia de la falta imputada. Así las cosas, no puedo dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas, en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exige que medie notificación de este para que surta sus efectos jurídicos propios. Admitido lo anterior, cabe recordar que la *epikeia* traspasa la ley y se transforma en aún "más justa" que ésta, pues la completa en aquellas situaciones excepcionales en que el carácter absoluto de la norma es incapaz de contemplar, toda vez que actúa a partir de la existencia de una cierta dialéctica entre norma y caso en torno del acceso a una resolución justa.

III.- Con 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” 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 CA, la DGA 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 art. 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).

IV.- Así las cosas, 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 19.12.2001 (ver fs. 8 del expediente administrativo) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado sino hasta la notificación de la corrida de vista de fecha 04.06.2003, cursada el 01.09.2003.

Asimismo, 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 suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos (art. 805 inc. a) del CA).

En efecto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01.01.1997 (en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el 25.08.1996) la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31.12.2001 (todo ello conf. arts. 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 01.02.2005).

Que, en virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº1138-9/96.

V.- Por el modo en que se resuelve, entiendo que se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **voto por**:

1.- Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en relación al DIT Nº1138-9/96.

2.- Costas por su orden atento que mi criterio no es compartido por mis colegas de Sala.

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

1.- Confirmar parcialmente las Resoluciones DE PLA N° 073 y Nº 135, dictadas en el expediente Nº 605.937/01, declarando que los tributos adeudados ascienden a la suma de pesos ochenta y seis mil quinientos veintiuno con noventa centavos ($86.521,90) con más el CER, con más los intereses del art. 794 del CA que deben computarse

a partir del 25/07/2003 hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Revocar parcialmente la las Resoluciones DE PLA N° 073 y Nº 135, dictadas en el expediente Nº 605.937/01, en cuanto exigen el pago del derecho adicional y las percepciones de IVA Adicional y de Ganancias con más el CER.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.31 17:33:05 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: 2023.10.31 19:58:49 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.31 20:06:04 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.31 20:06:39 -03:00