República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-133339673-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. N.° 36.780-A ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N.° 36.780-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 12/19 la **aseguradora** interpone recurso de apelación contra la **Resolución N.º 7792/2015** dictada en la **Actuación 12210-7631-2008**, en cuanto la íntima, en su calidad de **garante** de la firma importadora “SMI ARGENTINA S.A.”, al pago de la suma de U$S 9.149,23 y $ 11.537,52 con más intereses, en concepto de tributos adeudados por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el **art. 970 el C.A.** con relación al **D.I.T. 04 073 IT14 003679 U**. En primer lugar, sostiene la prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos, debido el transcurso de diez años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del fallo administrativo condenatorio. En la inteligencia señalada, considera que se le ha impedido ejercer una adecuada defensa, la cual resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la Constitución Nacional y el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Por otro lado, sostiene que la determinación tributaria es ilegítima debido a que contiene conceptos no asegurados (IVA adicional, percepción de Impuesto a las Ganancias y derecho adicional). Añade la improcedencia del reclamo en dólares del capital y los intereses en virtud de lo establecido en los arts. 638 inc. e) y 639 del C.A. Finalmente, plantea la incompetencia de la DGA para determinar las cuestiones vinculadas a las percepciones y el IVA. En subsidio requiere que, el reclamo se limite al monto máximo asegurado en la póliza. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. A fs. 29/41 la **representación fiscal** contesta traslado. Hace una negativa genérica y efectúa un sucinto relato de los hechos acaecidos en sede administrativa. En primer lugar, señala que el planteo de prescripción debe ser desestimada debido a que el procedimiento se ha realizado dentro del plazo quinquenal previsto en el art. 805 C.A. En cuanto al plazo razonable y el precedente ¨Losicer¨, indica que la protección establecida en la Convención Americana de Derechos Humanos es una garantía acordada para las personas físicas y no para las personas jurídicas, tal como surge del art. 1.2, de su Preámbulo y del Informe N.º 10/1991 elaborada por la CIDH. En las condiciones subrayadas, advierte que no pudiendo la importadora **o su responsable solidaria** acreditar en forma fehaciente (con la documentación aduanera pertinente) que ha cumplido total y acabadamente la reexportación de la mercadería involucrada en el plazo legal otorgado, 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, en su condición de

garante, la aseguradora se comprometió a pagar a lo que resultara obligada la firma importadora, quedando constituida en mora de pleno derecho por el vencimiento del plazo. En síntesis, arguye que el garante debe responder con los mismos alcances y en la misma medida en cuanto a la obligación tributaria del tomador del seguro. En dicho contexto, concluye que el siniestro se produjo y que la aseguradora debe afrontar el pago de los tributos de la operación que garantizó dentro del marco legal vigente para la misma. Por último sostiene, la procedencia de la liquidación de tributos en dólares en virtud de lo establecido en el art. 20 de la ley 23.905 y la facultad para ser agente de percepción mediante el Decreto 618/1997. Cita normativa y jurisprudencia que considera aplicable y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Actuación N.º 12210-7631-2008: A fs. 1 obra el acta de denuncia, con relación al DIT N.º 04 073 IT14 003679 U por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 970 del CA. A fs. 4 se glosa la carpeta del DIT involucrado. A fs. 12 el 22/12/2010 se instruye sumario. A fs. 13/14 se glosa el print de pantalla de consulta de garantía. A fs. 15 se practica liquidación de tributos y multa. A fs. 16 el 06/03/2014 se corre vista de lo actuado (notificada, a la aseguradora a fs. 22/vta -el 12/03/2014- y a la importadora a fs. 45 por edicto -el 03/09/2015-). A fs. 26/31/vta la aseguradora contesta vista. A fs. 46 se declara la rebeldía de SMI ARGENTINA S.A. A fs. 48/53/vta el 01/12/2015, se dicta la Resolución N.º 7792/2015 apelada en autos (notificada, el 30/12/2015 – a SMI ARGENTINA S.A. a fs. 53/vta- y el 22/02/2016 -a la ASEGURADORA a fs. 56/vta -).

IV.- A fs. 42 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 47/55 y los antecedentes administrativos que corren por separado. A fs. 61 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. A fs. 66 se ponen los autos para alegar. A fs. 70/74 obra el alegato de la actora. A fs. 76 se pasan los autos a sentencia.

Primera Cuestión

V.- Que, ante todo, corresponde examinar si, como plantea la recurrente, la acción del fisco para el cobro de los tributos se encontraba **prescripta** al tiempo de dictarse la resolución apelada.

En relación a esta cuestión, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12210-7631-2008 surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del **01/01/2006** y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del **22/12/2010** (fs. 12) y que se notificó de todo lo actuado el **12/03/2014** -a la aseguradora a fs. 22/vta- y el **03/09/2015** -a la importadora a fs. 45 por edicto-.

En tales condiciones, no puede 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 éste para que surta sus efectos jurídicos propios.

En ese entendimiento del asunto, 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 brevitatiscausae.

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.- En consecuencia, 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 **22/12/2010** (ver fs. 12 del expediente administrativo) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

Que, 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 C.A.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el **01/01/2006**, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el **31/12/2010** (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el **01/12/2015** (notificada, el 30/12/2015 – a SMI ARGENTINA S.A. a fs. 53/vta- y el 22/02/2016 -a la ASEGURADORA a fs. 56/vta -).

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

ACTO	**FECHA**
Oficialización **D.I.T. 04 073 IT14 003679 U**	09/12/2004
Vencimiento DIT	09/12/2005
Acta de denuncia (fs. 1)	13/11/2008

Apertura de sumario (fs. 12 *sin notificar*)	22/12/2010
Corrida de vista (fs. 16)	06/03/2014
Notificación de corrida de vista	**Aseguradora** 12/03/2014 (fs. 22/vta) **Importadora** 03/09/2015 (fs. 45)
Resolución apelada (fs. 48/53/vta)	01/12/2015
Notificación de la Resolución	**Aseguradora** 22/02/2016 (fs. 56/vta) **Importadora** 30/12/2015 (fs. 53/vta)
Plazo de prescripción	**01/01/2006** **31/12/2010**

En adición a lo expuesto y conforme queda evidenciado en el detalle realizado, la **notificación** de la corrida de vista (ver fs. 22/vta de las act. adm.), fue realizada cuando el plazo prescriptivo analizado ya se encontraba ampliamente vencido.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, hacer lugar a la prescripción opuesta por la actora y, consecuentemente, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT N.º 04 073 IT14 003679 U.

Segunda Cuestión

VII. Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "G", corresponde analizar el fondo de la causa.

En las condiciones consignadas resulta elocuente que no se encuentra controvertido en ningún aspecto el incumplimiento del régimen de importación temporaria, debido a que la apelante en oportunidad de presentarse en sede aduanera y ante esta instancia, **no ha aportado prueba** que acredite la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el DIT N.º 04 073 IT14 003679 U, al vencimiento del plazo de permanencia que operó el **09/12/2005**. Al respecto, cabe mencionar que es reiterada y pacifica la jurisprudencia de los tribunales, que manifiesta que la **carga de la prueba** en relación al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador o de su **garante** en su caso, de **manera fehaciente** mediante la **documentación aduanera adecuada, reglada, idónea y requerida reglamentariamente** por el decreto 1439/96 (Res. 72/92), por lo expuesto, no existen dudas de la configuración de la infracción al art. 970 del C.A.

Tampoco se encuentra discutido que, mediante la **Póliza N.º 833.949**, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de **TREINTA Y NUEVE MIL PESOS ($39.000)**, con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora SMI ARGENTINA S.A., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el **DIT N.º 04 073 IT14 003679 U**.

En ese entendimiento del asunto, 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.

VIII. Sentado lo precedente, corresponde expedirse sobre los agravios respecto a la **determinación de la deuda tributaria reclamada**, en relación a los rubros derecho adicional, IVA adicional y ganancias.

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 **DIT N.º 04 073 IT14 003679 U** que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional -Decreto N.º 1439/96-, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias **(ver liquidación de fs. 15 de las act. adm.)**. Al respecto, debe recordarse que el art. 453 inc. c) del C.A. prevé que el seguro debe cubrir los eventuales tributos que correspondieren a la importación a consumo. A lo consignado, cabe agregar que el art. 255 del C.A. indica que la garantía debe otorgarse a los fines de "asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone", las que consisten en el aspecto tributario, es decir, el pago de los gravámenes aplicables al vencimiento del plazo de la importación temporaria.

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

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

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

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que "(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

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

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

DIT N. º 04 073 IT14 003679 U - TRIBUTOS

U$S 13.069,39

Base imponible

Derecho de Importación	16%	U$S 2.091,10
Tasa de Estadística	0,50%	U$S 65,35
Base IVA	U$S 18.362,49	
IVA	21%	U$S 3.856,12
TOTAL		**U$S 6.012,57**

Así las cosas, conforme surge de la reliquidación que antecede los **tributos** adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de SEIS MIL DOCE DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CINCUENTA Y SIETE CENTAVOS **(U$S 6.012,57)**, en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del C.A.

Con respecto a esta cuestión, y considerando los agravios esgrimidos por la recurrente, cabe destacar que **la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora**, debe tener en cuenta la suma máxima garantizada por la **póliza N.º 833.949** de TREINTA Y NUEVE MIL PESOS **($ 39.000)**, que obra agregada a fs. 51/53 de autos, con más los **intereses** del **art. 794** del C.A., que deberán ser devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista (notificada a la aseguradora el 12/03/2014 -v. fs.22/vta de las act. adm.-). En consecuencia, los intereses deberán computarse a partir del **28/03/2014** hasta la fecha de su efectivo pago.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la **Resolución N.º 7792/2015** recaída en el expediente SIGEA N.º **12210-7631-2008**, declarando que los tributos adeudados ascienden a SEIS MIL DOCE DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CINCUENTA Y SIETE CENTAVOS **(U$S 6.012,57)**, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. hasta la fecha del efectivo pago.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A.* es el de TREINTA Y NUEVE MIL PESOS **($ 39.000)** con más los intereses devengados desde el **28/03/2014**, en los términos del **art. 794** del C.A. hasta la fecha de su efectivo pago. Con costas por sus respectivos vencimientos.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial a la Segunda Cuestión, y en consecuencia, a la parte resolutiva del Voto del Dr. Licht.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar parcialmente la **Resolución N.º 7792/2015** recaída en el expediente SIGEA N.º **12210-7631-2008**, declarando que los tributos adeudados ascienden a SEIS MIL DOCE DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CINCUENTA Y SIETE CENTAVOS **(U$S 6.012,57)**, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. hasta la fecha del efectivo pago.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A.* es el de TREINTA Y NUEVE MIL PESOS **($ 39.000)** con más los intereses devengados desde el **28/03/2014**, en los términos del **art. 794** del C.A. hasta la fecha de su efectivo pago. Con costas por sus respectivos vencimientos.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.07 15:15:23 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: 2023.11.07 16:00:50 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: 2023.11.08 12:29:52 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: 2023.11.08 12:30:31 -03:00