Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-133341377-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 32.653-A PARANÁ S.A. DE SEGUROS S.A. (Sentencia)

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 **"PARANÁ S.A. DE SEGUROS S.A. c/DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación"**, expediente Nº **32.653-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La compañía aseguradora PARANA S.A. DE SEGUROS interpone a fs. 9/15vta. recurso de apelación contra la Resolución Nº 7850/2012 (DE PRLA) dictada el 31/10/2012 en la Actuación Nº 12039-1070-2008 (602.038/03), en cuanto la intima, en su calidad de garante, al pago de la suma de 48.736,25, 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 00 001 IT15 002254 T.

II. La aseguradora sostiene, en primer término, que responde en forma exclusiva por los tributos originados en la operación de importación temporal, no así respecto de los derechos adicionales y el impuesto a las ganancias, que pudieran corresponderle abonar al importador. En relación a los intereses, resalta que no debe responder por la mora del importador. Entiende que el fallo apelado resulta nulo y arbitrario, en directa violación al principio de defensa en juicio, ya que se omitió la producción de los medios de prueba propuestos en sede aduanera. Finalmente ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se resuelva conforme los planteos formulados.

III. La representación fiscal contesta el traslado. 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, en su condición de garante, la aseguradora se comprometió a pagar 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. 36 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 35/38 y 44/51. A fs. 63 se cierra el período probatorio y a fs. 67 se elevan los autos a esta Sala G. A fs. 71 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar. A fs. 75/76 obra el alegato de la representación fiscal. A fs. 78 se pasan los autos a sentencia.

V.- A fs. 1 de las Actuaciones Nº 12039-1070-2008 obra el Acta de Denuncia Nº 207/03. A fs. 6 obra sobre contenedor del despacho de Importación Temporaria Nº 00 001 IT15 002254 T. A fs. 7 obra Nota Nº 3254/03 SE PRTEN por medio

de la cual se remite lo actuado a la División Verificación. A fs. 8 obra aforo de la mercadería y a fs. 9 liquidación de tributos. A fs. 14 el 28/11/2007 se dispone la apertura del sumario. A fs. 15 obra liquidación de tributos y multa. A fs. 21/21vta. se corre vista de lo actuado a NAVISTAR S.A. y se cita a PARANÁ S.A. DE SEGUROS. A fs. 31/42vta. presenta su descargo la cía. aseguradora. A fs. 59 se declara la rebeldía de la firma importadora. A fs. 67/70vta. el 31/10/2012 se dicta la Resolución DE PRLA Nº 7850/2012, apelada en autos.

Primera cuestión

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

En relación a esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN "AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación"; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación" y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación", a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae. Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su "validez".

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

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

VII.- 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 20/04/2007 (ver fs. 9 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

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

Habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2003, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2007 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 20/12/2011 a fs. 29/30).

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	29/11/2001
VENCIMIENTO DIT	01/12/2002
APERTURA SUMARIO (fs. 9)	26/04/2007
RESOLUCIÓN APELADA	20/12/2011
NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN	29/05/2012
PLAZO DE PRESCRIPCIÓN	01/01/2003 -31/12/2007

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos relativos al DIT Nº 00 001 IT15 002254 T.

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

Segunda cuestión

IX.- 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 y por ello no existen dudas de la configuración de la infracción al art. 970 del

C.A.. Tampoco se encuentra discutido que, mediante la Pólizas Nros. 7487 (emitida el 14/08/2001) y 7455 (emitida el 06/08/2001), Paraná S.A. de Seguros aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago de hasta la suma de DÓLARES CUATROMIL SETECIENTOS (U$S 4.700) y DÓLARES DIECINUEVE MIL SETECIENTOS (U$S 19.700), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la importadora NAVISTAR S.A., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. Nº 00 001 IT15 002254 T.

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 por 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 00 001 IT15 002254 T, que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional -Decreto 1439/96-, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidaciones de fs. 9 y 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.

XI.- 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 Nº 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 1439/96 (que continúa el régimen previsto en la Resolución 72/92), 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.

XII.- 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.

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

DIT Nº 00 001 IT15 002254 T		
V.A.	U$S9.574,15	$ 34.466,94
D.I.	21,5 %	$ 7.410,39
T.E.	0,5 %	$ 172,33
Base IVA	$ 42.049,66	
IVA	21 %	$ 8.830,42
TOTAL		**$ 16.413,14**

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $ 16.413,14, 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 -10/04/2012 fs. 32 de las act. adm.-, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A..

XIV.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, el tope máximo fijado en las Pólizas Nros. 7487 (fs. 46/47) y 7455 (fs. 48/49) es U$S 4.700 y U$S 19.700 respectivamente, al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A..

Al haber sido emitida la póliza en dólares con anterioridad al 03/02/2002, el tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza, en la relación $1=U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago. En consecuencia, el importe que podrá exigírsele a Paraná S.A. de Seguros será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante las pólizas de U$S 4.700 y U$S 19.700, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA Nº 7850/2012 dictada en las Actuaciones Nº 12039-1070-2008, en relación a los conceptos de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., que asciende a la suma de PESOS DIECISEISMIL CUATROCIENTOS TRECE CON CATORCE CENTAVOS ($ 16.413,14), con más los intereses del

art. 794 del C.A. que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista el 10/04/2012, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar los rubros de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepción de impuesto a las Ganancias conforme Considerandos XI y XII.-

Declarar que el importe que podrá exigírsele a PARANÁ S.A. DE SEGUROS será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante las pólizas de U$S 4.700 y U$S 19.700, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

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

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

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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 DE PRLA Nº 7850/2012 dictada en las Actuaciones Nº 12039-1070-2008, en relación a los conceptos de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., que asciende a la suma de PESOS DIECISEISMIL CUATROCIENTOS TRECE CON CATORCE CENTAVOS ($ 16.413,14), con más los intereses del art. 794 del C.A. que deben calcularse desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista el 10/04/2012, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar los rubros de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepción de impuesto a las Ganancias conforme Considerandos XI y XII.-

Declarar que el importe que podrá exigírsele a PARANÁ S.A. DE SEGUROS será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante las pólizas de U$S 4.700 y U$S 19.700, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

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

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

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.07 15:14:28 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 15:59:35 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 12:31:53 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 12:32:11 -03:00