Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-93281140-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Agosto de 2023

Referencia: Expte. Nº 31.544-A CHUBB ARGENTINA 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 **“CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”**, expediente Nº **31.544-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Que vienen los presentes actuados por devueltos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en virtud de haber declarado la nulidad de la sentencia dictada por la Sala “F” de este Tribunal, a fin de que se expida nuevo pronunciamiento.

II.- La compañía aseguradora interpone a fs. 7/13 recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 9542/2011 dictada en el 20/12/2011 en la Actuación Nº 12197-1518-2005, en cuanto la intima, en su calidad de garante, al pago de la suma de $ 84.938,22 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 01 001 IT14 006334 W.

III. La aseguradora solicita, en primer lugar, que se declare la nulidad de todo lo actuado, en especial el auto de apertura del sumario, por considerar que se ha vulnerado su derecho de defensa. En consecuencia, manifiesta que debe declararse la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, en tanto el plazo no pudo haber sido suspendida por un acto nulo. Por otro lado, resalta que la firma importadora, antes de operado el plazo de vencimiento del DIT en cuestión, presentó ante la Sección Procedimientos Técnicos la solicitud de cancelación de la operación y acompañó copia del CTC correspondiente. Hace hincapié en que el servicio aduanero debió ultimar los medios para obtener los permisos de embarque y así poder determinar con certeza si la mercadería había sido reexportarla o no. Sostiene que la mercadería importada temporalmente fue exportada mediante los Permisos de Embarque Nros. 02 008 EC03 367 H, 380 C, 382 E, 424 B, 425 C, 428 F, 461 C, 621 A, 622 B, 664 H, 658 K, 676 K772 H, 801 A, 880 H y 897 P.

IV. La representación fiscal contesta el traslado a fs. 23/28. Entiende que los planteos de nulidad son extemporáneos dado que no fueron opuestos al contestar la vista prevista en el art. 1101 del C.A.. Además, advierte que el auto de apertura del sumario goza de plena validez, cumplió el fin al que estaba destinado y por lo tanto, no ha operado ninguna prescripción. Sostiene 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.

V.- A fs. 29 se dispone la apertura de la causa a prueba, que obra agregada a fs. 30/32 y 37/96. A fs. 105 se cierra el periodo probatorio y a fs. 106 se elevan las actuaciones a la Sala "F", que pasa los autos para alegar. A fs. 117 se pasan los autos a sentencia, que se dicta a fs. 118/121vta.. A fs. 122 apela la sentencia el representante fiscal y a fs. 123 la firma actora. A fs. 184/185vta. obra la sentencia dictada por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal. A fs. 198 se pasan los autos a sentencia.

VI.- A fs. 1 de la Actuación Nº 12197-1518-2005 se agrega el Acta Denuncia del 17/02/2005 formulada a Curtarsa Curtiembre S.A. en relación al DIT N° 01 001 IT14 006334 W por la presunta comisión de la infracción prevista en los arts. 970 del CA. A fs. 2 obra citación y notificación a Curtarsa Curtiembre S.A. a fin de "regularizar la presentación efectuada en relación a la Importación Temporal que se detalla/n al pie…". A fs. 3 se agrega el sobre contenedor del DIT cuestionado. A fs. 5 se remiten las actuaciones a la División Verificación mediante Nota Nº 2260/05 (SE PRTE). A fs. 6 obra clasificación arancelaria y valoración de la mercadería. A fs. 7 obra liquidación de tributos. A fs. 9 el 20/04/2007 se dispone la apertura del sumario. A fs. 14 obra liquidación de tributos y multa. A fs. 15 se solicita a la Sección Control de la Recaudación y Garantías que agregue copia de la póliza emitida para garantizar el DIT denunciado. A fs. 16 obra copia certificada de la Póliza Nº 301951. A fs. 18 se corre vista de lo actuado, que es contestada a fs. 22/23 por Chubb Argentina de Seguros S.A.. A fs. 27 se declara la rebeldía de la firma importadora sumariada. A fs. 28 obra impresión de consulta al Registro General de Infractores. A fs. 29/30vta. se dicta la Resolución DE PRLA Nº 9542/2011, apelada en autos.

VII.- Sin perjuicio de lo desarrollado en los Considerandos siguientes, es preciso resaltar, en relación a la nulidad planteada, que el análisis de las circunstancias no puede efectuarse en forma mecánica sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en cada caso concreto. Es así que en el caso de autos, la actora contó en esta instancia con la suficiente oportunidad para ejercer su derecho de defensa, por lo que en autos, nos encontramos ante la evidencia de la posibilidad de subsanarla, por lo que no corresponde hacer lugar a la nulidad solicitada.

Por otro lado, respecto al auto de apertura del sumario, corresponde destacar que previo a su dictado se agregó la carpeta del DIT en cuestión (fs. 3), se efectuó consulta al SIM de la destinación (fs. 4), se giraron las actuaciones a la División Verificación -Sección Ramo B-, que estableció la clasificación arancelaria, valoración de la mercadería y los tributos aplicables (fs. 6) y se efectuó la liquidación tributaria (fs. 7). De ese modo, se cumplió con los requisitos establecidos por el art. 1.094 del C.A., resultando el acto administrativo plenamente válido.

Primera cuestión:

VIII.- 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-.

IX.- 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 01 001 IT14 006334 W**.

X.- Las costas deben imponerse por su orden en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria

sobre el tema.

Segunda cuestión

XI.- En segundo lugar, corresponde señalar que mediante el **D.I.T. Nº 01 001 IT14 006334 W**, la firma Curtarsa Curtiembre Argentina S.A.I.C. documentó la importación temporaria para transformación (Decreto 1439/96) de **49.598 kg. de ácido fórmico** correspondiente a la P.A. 2915.11.00.000Q "-Acído fórmico -Acido fórmico, sus sales y sus ésteres: ACIDOS MONOCARBOXILICOS ACICLICOS SATURADOS Y SUS ANHIDRIDOS, HALOGENUROS, PEROXIDOS Y PEROXIACIDOS; SUS DERIVADOS HALOGENADOS, SULFONADOS, NITRADOS O NITROSADOS".

Mediante la Póliza Nº 301951 (cuya copia certificada obra agregada a fs. 16 de las act. adm.), la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de TREINTA Y CUATRO MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 34.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora Curtarsa Curtiembre Argentina S.A.I.C., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. cuestionado.

Surge de las actuaciones administrativas, que la Aduana formuló denuncia contra la firma Curtarsa Curtiembre Argentina S.A.I.C., por presunta comisión de la infracción prevista en los arts. 970 del C.A. en relación al D.I.T. antes mencionado.

La firma importadora fue declarada en rebeldía en las actuaciones administrativas (fs. 27). **X.-** Así las cosas, la cuestión en autos radica en determinar si, en el caso, se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 01 001 IT14 006334 W, de la firma Curtarsa Curtiembre Argentina S.A.., registrada el 29/11/2001, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 01/12/2002 y, en su consecuencia, determinar la responsabilidad de la recurrente en su carácter de garante.

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 C.A., condenándose a la actora aseguradora mediante la resolución aduanera aquí apelada.

XII.- Cabe recordar entonces, que el artículo 250 del C.A. establece: "*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 que el régimen establece a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del lapso otorgado.

En cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva dentro de los cuales se encuentra comprendida la destinación de autos, 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.**

Es importante mencionar que, al tratarse de una importación temporaria, la carga de la prueba que acredite el cumplimiento de 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) 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 registrará en forma temporaria 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.

Asimismo, lo que esta expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

XIII.- Previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a **la importancia del C.T.C.** en los regímenes de importación temporaria.

A respecto, tanto el Dec. 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nº 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria, al establecer: "*El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)*". (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

En virtud de estos arts. puede afirmarse 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.

XIV.- 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.

Así las cosas, el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el **Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92**. En tal 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..

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 detallan.**

En síntesis, es en virtud de esos datos que surgen del certificado que la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E..

En tales condiciones, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"*** (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, parrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen"*.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"**A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado.** Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio."*

XV.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa a fin de verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación total del DIT bajo análisis.

En ese entendimiento del asunto, observo que obra agregada en el sobre contenedor del DIT (de fs. 3 de las act. adm.), una nota -recibida el 21/05/2002-, mediante la cual el Despachante de Aduana interviniente y la empresa importadora denunciada, informaron haber exportado en tiempo y forma la mercadería importada temporariamente mediante los P.E. Nros. 02 008 EC03 367 H, 380 C, 382 E, 424 B, 425 C, 428 F, 461 C, 621 A, 622 B, 664 H, 658 K, 676 K772 H, 801 A, 880 H y 897 P. Asimismo, indican que "la Secretaría de Industria y Comercio aun no ha expedido el Certificado de Tipificación y Clasificación, por lo cual nos comprometemos a efectuar los ajustes tributarios y de estímulos a la exportación, si fuere necesario, de acuerdo con la relación insumo producto contenida en el mencionado Certificado al momento de su otorgamiento". Asimismo, se compañó a esa presentación, copia de la Solicitud de Certificado de Tipificación y Clasificación Nº 3980/000- Certificado Nº 4539/8 presentada en el año 1.993 y sus Anexos y rectificaciones (presentadas en el año 1995) y detalle con listado de descarga de los insumos importados. De ello se desprende que, al menos al momento de la presentación, aún no contaban con el Certificado definitivo. Asimismo, del detalle de descarga (obrante en el sobre del DIT y en autos a fs. 31) surge que se utilizó una relación insumo-producto diferente a la que indican las copias de la Solicitud de CTC y sus Anexos. Puede advertirse que se utiliza una relación insumo-producto de 0,040 y 0,12 -ver columna "rendimiento"- y de las copias de la Declaración Jurada de insumos, mermas, sobrantes y residuos -obrante en el sobre del DIT- surge que para el producto de la P.A. 4104.31.900 se declaró una relación insumo-producto de 0,045 kg -de insumos- por cada metro cuadrado -de producto- y para los productos de las P.A. 4104.29.200 y 4104.22.191 una relación insumo-producto de 0,037 kg -de insumos- por cada metro cuadrado -de producto-.

A su vez, el listado de descarga presentado el 21/05/2002 -obrante en el sobre contenedor del DIT y acompañado en autos por el Despachante de Aduana- indica un número de Solicitud de Certificado de Tipificación que no coincide con el número de Solicitud de CTC acompañado al solicitar la cancelación del DIT en sede aduanera.

Ahora bien, siendo esta la única documentación aportada al efecto, se desprende que el C.T.C. definitivo relativo a la destinación en trato, **nunca fue emitido**. Si bien la actora solicitó la tipificación del producto a exportar, dicho documento definitivo no fue emitido y la actora omitió intimar por escrito a la Secretaría en el plazo establecido por la norma a los efectos de que lo emita.

En virtud de lo señalado, no puede estarse a la presunción establecida en el art. 9 tercer párrafo de la Res. ME 72/92, ni considerarse reexportada la mercadería estimada en infracción, toda vez que la actora no ha cumplido con las obligaciones sustanciales, conforme el régimen que la amparaba.

En dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91).

Asimismo, cabe aplicar en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva", sentencia del 9/03/2010, Fallos 333:161), según la cual "…la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para

ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)".

En definitiva, la cuestión tratada en el caso sub examine recae en analizar si el recaudo omitido es una exigencia sustancial al régimen aplicable o si, por el contrario, puede prescindirse de el para evitar incurrir en un rigorismo formal que desatienda la verdad jurídica objetiva. Frente a ello, observo que el C.T.C. no es una exigencia baladí, todo lo contrario, ya que coadyuva a que el responsable colabore activamente en el ejercicio de las funciones de contralor que le asisten al organismo aduanero.

Atento lo examinado y teniendo en cuenta que la prueba ofrecida por la actora como base de su defensa y ordenada en esta instancia no resulta ser suficiente para cumplir con la documentación exigida por el servicio aduanero, corresponde considerar configurada la infracción endilgada.

Que, en virtud de todo lo expuesto, no cabe más que concluir que resulta ajustada a derecho la Resolución apelada en autos en cuanto condena a la recurrente al pago de multa en el art. 970 del C.A., con la correlativa obligación tributaria de conformidad al art. 274 del C.A.

XVI.- 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 01 001 IT14 006334 W que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 14 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.

XVII.- 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 "Fisher 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 Nº 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.

XVIII.- 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.

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

DIT Nº 01 001
IT14 006334 W

V.A.	U$S 29.795	$106.666,10 (T.C. 3,58)	
D.I.	2 %		$ 2.133,32
T.E.	0,5 %		$ 533,33
D. Adicional	se revoca		
Base imponible IVA	$109.332,75		
IVA	21 %		$ 22.959,88
TOTAL TRIBUTOS			$ 25.626,53

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $ 25.626,53, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadístic e I.V.A. (la Aduana al efectuar la liquidación

tributaria a fs. 14 de las act. adm. pesificó los tributos al tipo de cambio vigente al vencimiento del DIT y reclamó los tributos en moneda nacional). Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A..

XX.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, cabe señalar que mediante la Póliza Nº 301951 cuya copia certificada obra a fs. 16 de las act. adm., aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de de DOLARES TREINTA Y CUATRO MIL (U$S 34.000), al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el DIT aquí involucrado. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza y art. 4° de las condiciones generales).

Cabe señalar que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26, 1981, INDESA S.A. c/ APOLO CIA. DE SEGUROS, La Ley, 1982-B, 416, E.D. 97-588; CNFed Civil y Com., Sala III, julio 14, 1998, EMPRESA FERROCARRILES ARG. c/ AGENCIA ABRAXAS TURISMO S.R.L. Y OTRO, La Ley 1998-E, 549). El seguro de caución es el seguro concertado con el objeto de garantizar al asegurado, hasta la suma máxima estipulada, el pago en efectivo que debe percibir del proponente con quien contrata, teniendo por finalidad el pago inmediato por parte de la aseguradora ante el mero incumplimiento del deudor (CNCom, Sala A, precedente citado).

En este sentido, en el seguro de caución los actos, declaraciones u omisiones del tomador no afectan en ningún caso los derechos del asegurado frente al asegurador (CNCom, Sala B, julio 8-1996, ALBA CIA. DE SEGUROS c/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo, de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado surge que en el caso del seguro de caución el asegurador adquiere el carácter de pagador principal y fiador solidario, añadiendo su responsabilidad a la del obligado primigenio, que se supone solvente y fiel cumplidor de sus obligaciones por tratarse de una entidad aseguradora, perteneciendo este “tipo” de seguro a los contratos de garantía, cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora (CNCom., Sala B, oct. 23, 1990, E.D. 142,479). Tampoco el asegurador goza del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

Según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a $ 25.626,53, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadístic 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 de los arts. 794, 1101 y 1103 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 la co-actora Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. será el que resulte de convertir el monto máximo

garantizado mediante la póliza de U$S 34.000, 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 todo ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la deuda tributaria en concepto Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. adeudada, que asciende a la suma de PESOS VEINTICINCO MIL SEISCIENTOS VEINTISEIS CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS ($ 25.626,53), 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 30/06/2011, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar parcialmente en relación a los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos de los Considerandos XVII y XVIII.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 34.000, 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 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 deuda tributaria en concepto Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. adeudada, que asciende a la suma de PESOS VEINTICINCO MIL SEISCIENTOS VEINTISEIS CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS ($ 25.626,53), 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 30/06/2011, hasta la fecha de su efectivo pago. Revocar parcialmente en relación a los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias en los términos de los Considerandos XVII y XVIII.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 34.000, 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: 2023.08.10 13:41:35 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: 2023.08.10 16:12:56 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: 2023.08.10 19:03:29 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
Date: 2023.08.10 19:03:40 -03:00