República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-21729544-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Febrero de 2024

Referencia: EXPTE. N° 22.067-A - COSENA SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación - Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“COSENA SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación**”, **Expediente N° 22.067-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/22 vta. se presenta la firma COSENA SEGUROS S.A., por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 272/2006 (AD PASO) dictada en la Actuación N° SA 42 N° 1193/2001, mediante la cual se resolvió condenar a la firma STEIN SACIF por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte, al pago de $ 20.019,59 en su carácter de garante de la obligación tributaria. Se refiere a la procedencia del recurso y a la oportunidad de su presentación. Sostiene que ante el proceso falencial de la importadora, el servicio aduanero debió impulsar la verificación de su crédito y seguir los pasos previstos en la ley 24.522, en cuanto a los plazos allí establecidos. Por lo tanto, ante la falta de verificación del crédito en el concurso, se ha producido una extinción de los derechos de la Aduana por prescripción, lo que tambien implica la extinción de los derechos respecto de la aseguradora. En ese sentido, expresa que no queda librado a elección del servicio aduanero, la posibilidad de descartar al importador temporal, deudor de la obligación tributaria y dirigir su acción contra el garante el forma directa, en virtud de que la aseguradora no es codeudora solidaria, ni responsable de la obligación tributaria como sujeto pasivo de la misma, en virtud de las disposiciones del C.A. En subsidio, esgrime que su parte no ha garantizado, y no debe responder por derechos adicionales, multas, ni por intereses que se originaran en la mora del importador. Plantea la inconstitucionalidad del derecho adicional establecido por la Resolución ME N° 72/92, lo cual significó la creación de un tributo en expresa violación al texto constitucional, actividad reservada el Congreso de la Nación. Por último, invoca la inaplicabilidad de las pautas de ajuste dispuestas por la ley 25.561 y que el alcance de la garantía está dado por la parida $ 1 – U$S 1 sin la aplicación del CER, toda vez que el vencimiento del DIT se produjo con anterioridad al dictado de esa norma. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 29/38 la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Por imperativo procesal niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Destaca que ante el concurso o quiebra de la importadora, las responsabilidades emergentes del incumplimiento del régimen de importación temporal se rigen por la legislación aduanera, siendo que el art. 21 de la ley concursal solo debe entenderse con el alcance impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del juicio universal. En ese orde, remite a la doctrina fijada por los precedentes de la CSJN “Cosimati Gregorio” y “Supercanal SA”. Aduce que la finalidad del seguro de caución es la

eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y que el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Apunta que según surge de las constancias del expediente, el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado en consecuencia, el siniestro que autoriza a la asegurada a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Postula que la garantía contenida en la póliza se presta a requerimiento de la firma importadora, constituyendo la actora en fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Cita jurisprudencia que ha establecido que la aseguradora debe responder por los intereses que se hubieren devengado a la obligación principal. Concluye que el Tribunal no es competente en materia de control de constitucionalidad, ni puede resolver el planteo de inconstitucionalidad formulado por la contraria. Ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 41 se abre la causa a prueba, que se produce a fs. 46/62, 83/91. A fs. 130 se cierra el periodo probatorio, a fs. 133 se elevan los autos a la Sala G y se ponen para alegar, agregándose a fs. 137/141 el alegato presentado por el Fisco, la actora no hizo uso del derecho conferido. A fs. 143 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12315-948-2006 - SA 42 N° 1193/2001 se inicia con la solicitud de prórroga de importación temporaria correspondiente al DIT N° 122-7/95, que se concede hasta el 07/04/1996. A fs. 4 luce la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 16 la Aduana de Paso de los Libres informa el vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería ingresada temporalmente a través del DIT involucrado. A fs. 18/19, se produce el aforo y la liquidación de tributos y determinación de multa. A fs. 21 emite certificado de deuda provisorio porque la importadora se encuentra en concurso de acreedores. A fs. 23, se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 27, se corre vista a la importadora en los términos del art. 1101 del C.A. y se cita a Cosena Cooperativa de Seguros, cuyas notificaciones arrojaron resultado negativo conforme constancias de fs. 34/35. A fs. 38/44 la aseguradora formula descargo el 16/03/2006. A fs. 52/53 se cursa una nueva notificación a la importadora de la corrida de vista, que se notifica el 08/04/2006, conforme constancia de fs. 54. A fs. 56/57 la importadora contesta la vista. A fs. 55 y 69 se provee la prueba ofrecida. A fs. 72/74 se emite el Dictamen N° 538/06. A fs. 75/77 se dicta la Resolución Fallo N° 272/2006 (AD PASO) que se notifica a la aseguradora y la importadora, el 30/05/2006, conforme constancias de fs. 78 y 79, respectivamente.

V.- Que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma STEIN SAIC, realizó mediante el DIT N° 122-7/95, oficializado ante la Aduana de Paso de los Libres el 11/04/1995 la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 07/04/1996, dando garantía por los tributos (liquidados en el aludido DIT) que en el momento del referido registro habrían gravado la importación para consumo de la mercadería, garantía extendida mediante la póliza de seguro de caución N° 4615 emitida por la firma Cosena Cooperativa de Seguros Navieros Ltda., en fecha 10/04/1995 por la suma de dólares estadounidenses (U$S) 20.500 (ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 4 de las act. adm. y fs. 89 de autos, respectivamente.).

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 aquí apelada- 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 de las actuaciones administrativas- se encontraba en infracción la mercadería ingresada temporalmente a través de los 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.

VI.- Que el artículo 250 del C.A. dispone 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 a 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 registrara 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.

Que, asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto N° 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 o 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.

VII.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas 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.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 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 Secretaria de Industria.

Que, al respecto, establecen: *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA 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. N° 1439/96).

Que en virtud de estos artículos 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 infracci6n 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 producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que 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 N° de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como 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, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. SIC. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que 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, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. N° 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de tipificación y Clasificación (CTC) 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 9° de la Resolución ME y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaria cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9°, 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 Secretaria de Industria y Comercio."*

VIII.- 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, (salvo dos disposiciones relativas a la ejecución de la garantía, arts. 461 y 462 del C.A.), corresponde considerar a la mentada aseguradora como un “fiador” (garante) y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (la Aduana asegurada) 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).

Queda claro, por lo tanto, que la mentada "responsabilidad" de la actora (fiadora-aseguradora) la colocan en cuanto a su obligación tributaria a la par de la importadora, respondiendo lisa y llanamente, en el caso, por la diferencia de tributos, cesando dicha responsabilidad frente a la aduana asegurada, si la importadora (deudor principal) pagara el total de lo debido (conf.: arts. 1580, 1590, 1591 del C. Civil y Comercial, Ley 26.994).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza 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.

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 la póliza (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 los derechos de defensa que han sido referidos más arriba.

IX.- Que encontrándose en estado concursal la firma importadora, tal circunstancia no incide en la virtualidad del crédito.

En efecto, 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, 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 aún 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".

X.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa para verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación del D.I.T. bajo análisis.

Que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas no surge la cancelación del DIT en trato.

Que, por otro lado, la actora no ofreció prueba en esta instancia a fin de acreditar la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el citado DIT. Como consecuencia de ello, se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

Que es reiterada y pacífica la jurisprudencia de los tribunales, en el sentido de 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.

XI.- Que sentado lo precedente corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada en autos.

Que, la incorporación del derecho adicional en la liquidación practicada en las actuaciones administrativas, resultó motivo de agravio de la actora en su recurso de apelación.

Que, 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 *in re* "IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA", que remitió a la causa "Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA", en la que se 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, por otro lado, debe recordarse que la Corte Suprema "*sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos (..) De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal ..."* (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo, del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

Que en el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a 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 en lo concerniente a los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, la cuestión analizada por la CSJN en la causa "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas"

del 26/11/2019, radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho "9°) Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- 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).

10) Que, sobre esa base, cabe concluir 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 (arg. 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 de acuerdo al pronunciamiento señalado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XII.- Que por lo tanto, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos, sin incluir el derecho adicional, ni las percepciones de IVA Adicional y el impuesto a las ganancias, en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 19 de las actuaciones administrativas.

Liquidación de Tributos DIT N° 122-7/95

RUBROS	%	TRIBUTOS
BASE IMPONIBLE		18.184,99
DERECHOS IMPORTACION	19%	3.455,15
BASE IMPONIBLE IVA		21.640,14
IVA	21,00%	4.544,43
TOTAL $		7.999,58

XIII.- Que en cuanto al tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza (U$S 20.500), en la relación U$S 1 = $ 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago (U$S 1 = $ 1, en los términos del art. 8° del dec. 214/02, con la aplicación del CER previsto en el art. 4° dec. 214/02, por tratarse de una obligación contraída en dólares con anterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto).

XIV.- Que en lo que respecta a la limitación de su responsabilidad, la actora debe los tributos debidos por el importador/tomador del seguro de caución (deudor principal), pero con el monto límite de la garantía dada y la salvedad de adicionar (al importe de dicho monto límite, si fuera que los tributos que adeuda la importadora lo superan) los accesorios que correspondan. Esa suma máxima era, según lo expresamente pactado y según lo establece el art. 1578 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994 (disposiciones sobre la fianza supletoriamente aplicable al caso), el tope hasta donde podía resultar obligada la aquí actora aseguradora, sin perjuicio, claro está, de los accesorios, aún si con ellos se excediese dicha suma. Lo dicho, se recalca, cualquiera fueran o hubieran sido las razones para determinar ese límite o suma máxima. De modo tal que, si el importe derivado del siniestro (sin accesorios) es mayor que la suma máxima garantizada, ésta última es la que el asegurador debería abonar, con más los accesorios correspondientes.

Que el importe nominal de los tributos $ 7.999,58 determinado en el Considerando XII.- queda comprendido dentro del límite garantizado (U$S 20.500), a razón $ 20.500 con más el CER; por lo que es por ese importe que, como importe nominal, debe responder la aseguradora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios.

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, respecto de la aseguradora si bien la notificación agregada en auto arrojó resultado negativo, dicha parte formuló su descargo en sede aduanera el 16/03/2006 (fs. 38/44), y por lo tanto, fue citada con anterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora que fue practicada en fecha 08/04/2006 (fs. 54 de las act. adm.). De ese modo, se estima adecuado computar los intereses, desde el 16/03/2006 (art. 794 del C.A.).

XVI.- Que, con respecto al agravio referido a que la suma asegurada no incluye eventuales sanciones pecuniarias, no corresponde tratar el mismo al no haberse reclamado por la Aduana a la aquí recurrente, multa alguna.

XVII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la resolución aduanera, en relación a los rubros derechos de importación e I.V.A, con más los intereses devengados desde el 16/03/2006 hasta la fecha de total y efectivo pago (art. 794 del C.A.); y revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Con costas conforme los respectivos vencimientos.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo N° 272/2006 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12315-948-2006 - SA 42 N° 1193/2001, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS SIETE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE CON CINCUENTA Y OCHO CENTAVOS ($ 7.999,58),** en concepto de derechos de importación e I.V.A, con más los intereses devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 16/03/2006 hasta la fecha de total y efectivo pago.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

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 y a ellos me remito por motivos de brevedad.

II.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar 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, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros). En ese entendimiento, corresponde examinar si la acción del fisco para el cobro de tributos se encontraba prescripta al tiempo de dictarse la resolución apelada.

III.- 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-.

IV.- En tales condiciones, 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 20/12/2001 (ver fs. 23 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa constancia alguna de su notificación al interesado (ver cédula sin notificar de fs. 35 de las act. adm.).

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.

V.- En el marco descripto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/1997, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2001 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del CA), es decir, con

anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 17/05/2006 y notificada el 30/05/2006 cfme. constancia de fs. 78 de las act. adm.)

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos relativos al DIT N.º 122-7/95.

Por ello, voto por:

1. Declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos en relación al DIT N.º 122-7/95.
2. Costas por su orden, atento a que mi criterio no es compartido por mis colegas de Sala.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo N° 272/2006 (AD PASO) dictada en la Actuación N° 12315-948-2006 - SA 42 N° 1193/2001, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS SIETE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE CON CINCUENTA Y OCHO CENTAVOS ($ 7.999,58),** en concepto de derechos de importación e I.V.A, con más los intereses devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 16/03/2006 hasta la fecha de total y efectivo pago.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.29 15:59:07 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: 2024.02.29 17:46:53 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.29 17:50:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.29 17:50:24 -03:00