En Buenos Aires, a los días del mes de del año dos mil diecinueve reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en autos **"Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que aquí importa, confirmó parcialmente el artículo 3º de la resolución AD PRLA 2550/10 en cuanto a la exigencia tributaria, declarando que Alba Compañía Argentina de Seguros SA (en adelante, "Alba") adeuda la suma de $ 1.674.842, 28.-, "sin perjuicio del nuevo ajuste C.E.R. y los intereses que se devengen a la fecha de su efectivo pago". Por otro lado, revocó la inclusión del derecho adicional y la aplicación del C.E.R. sobre las percepciones de Ganancias e IVA adicional. Con costas según sus respectivos vencimientos (fs. 122/130).

Para así decidir, sostuvo que:

(a) De las actuaciones administrativas surge que: (i) la firma importadora Godeco SA mediante los DIT 99 001 IT14 002229 P, 99 001 IT14 005104 K, 99 001 IT14 005315 Y y 99 001 IT14 005826 V, oficializados el 3/05/99, 27/09/99, 7/10/99 y 2/11/99, respectivamente, importó temporariamente la mercadería en ellos detallada, todos al amparo del régimen del dec. PEN 1439/96, con vencimientos los días 24/04/01, 22/09/00, 2/10/00 y 30/10/00, respectivamente; (ii) Alba garantizó esas operaciones a través de las pólizas nºs 200.024, 214.548, 215.045 y 216.131; (iii) el servicio aduanero determinó que la mercadería importada por esos DITs estaba en infracción porque la importadora no

opuso ninguna defensa que permita concluir que cumplió con las obligaciones a su cargo.

(b) En instancia ante el Tribunal Fiscal la actora no ofreció alguna prueba tendiente a demostrar la reexportación o regularización de la mercadería. En tales condiciones, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto exige los tributos.

(c) La Aduana no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder –luego-, a reclamarle a la aseguradora. Es que, no existe norma legal que imponga a la DGA la obligación de verificar su crédito en la quiebra o concurso del importador como requisito previo a reclamar su acreencia a la aseguradora, como se pretende.

Todos los procedimientos contenciosos aduaneros, con su eventual secuela recursiva, quedan excluidos de la suspensión de su trámite y del fuero de atracción del concurso.

(d) No está previsto en la legislación aduanera ni en la concursal disposición alguna que disponga la prescripción de la acción del Fisco con relación a su crédito contra el concursado.

La única prescripción que pudo tenerse en cuenta es la descripta por la legislación aduanera y que, al respecto, no operó contra el tomador del seguro.

(e) Por otro lado, cabe admitir los planteos de la actora y excluir el derecho adicional de importación establecido en el decreto 1439/96, por aplicación de la doctrina de la CSJN en "*IEF LATINOAMERICANA SA (TF 16.912-A)*" y "*FISHER SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.*", ambas del 14/08/2013.

(f) La aseguradora debe los tributos debidos por el importador/tomador del seguro de caución (deudor principal). Sin perjuicio de la limitación que resulte de aplicar como "límite máximo" de la responsabilidad el monto límite de la garantía, con la salvedad de adicionar los accesorios que correspondan.

(g) La deuda resulta alcanzada por la pesificación dispuesta por el dec. PEN 214/02 y la Aduana hizo reserva de aplicar el C.E.R. Sin embargo, ese coeficiente debe aplicarse con excepción al IVA adicional y Ganancias, conforme lo dispuesto por la CJSN en "*Volkswagen*".

En cuanto a los intereses, se deben liquidar sobre el capital nominal más el C.E.R.

II. La firma actora apeló esa decisión (fs. 154) y expresó agravios (fs. 157/184 vta.), que fueron contestados (216/220).

Esgrimió las siguientes críticas:

(a) Es inconstitucional e inaplicable el artículo 805 del Código Aduanero. Debe existir un coto temporal a la suspensión dispuesta en el inciso a), del art. 805 dado que repugna al sentido de justicia que las situaciones se extiendan indefinidamente en el tiempo sin una solución, generando incertidumbre para ambas partes.

La suspensión indefinida es grave: el expediente demoró casi 6 años en tramitar en sede aduanera y más de 7 en su etapa recursiva ante el TFN. Se afectó su garantía a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable (conf. precedente de la CSJN, "*Losicer*").

En cuanto a los tributos no regidos por la legislación aduanera (IVA, IVA adicional y Ganancias) debe aplicarse el art. 65 de la ley 11.683 y, consecuentemente, la apertura del sumario podría suspender el

curso del plazo de prescripción por un año pero no hasta que concluya la investigación sumarial.

(b) El crédito es preconcursal y, por ende, resultan aplicables las normas previstas por la ley 24.522 en lo relativo a la obligación del Fisco de verificarlo, como así también en lo concerniente a los plazos de prescripción. Su obligación es accesoria a la de la importadora. Al no haberse verificado el crédito fiscal en la quiebra de aquélla, la Aduana carece de legitimación para reclamarle los tributos. La fianza debe considerarse extinta por el proceder negligente del Fisco, que tornó ilusoria la subrogación en sus derechos.

(c) Es improcedente el C.E.R. porque el cargo fue liquidado en pesos. Debe estarse a la doctrina de la CSJ fijada en el precedente "*Editorial Perfil*", dado que en la vista de las actuaciones expresó un importe en pesos, de modo que el decreto 214/02 no podría aplicarse sin detrimento de su derecho de defensa.

La alícuota aplicable es del 3% y no la del 11% del Impuesto a las Ganancias, como lo entienden la Aduana y el Tribunal Fiscal.

Los intereses se deben liquidar sobre el capital nominal a partir del vencimiento del plazo para contestar vista y no sobre el monto nominal más C.E.R. Lo contrario, implicaría una actualización y repotencialización de la deuda, lo que se encuentra vedado por nuestro ordenamiento jurídico.

(d) Los intereses deben circunscribirse al plazo razonable.

III. A fs. 134 y vta., el Tribunal Fiscal fijó en la suma de $ 38.500.-, los honorarios correspondientes al letrado apoderado y patrocinante de la firma actora —Dr. Alejandro J. Villanueva-, y señaló que el 40% de ese monto está a cargo del Fisco y el 60% restante a cargo

de la actora, conforme a la distribución de costas de la sentencia de fondo.

A fs. 136 y 137, esos emolumentos fueron apelaron por el Fisco y el letrado de la actora, por altos y bajos, respectivamente.

IV. A fs. 147/148 se regularon los honorarios de la representación fiscal a cargo de la actora, en la suma de $ 23.100.-; los que fueron apelados por considerarlos "altos" (fs. 154).

V. A fs. 237/240 dictaminó el Fiscal General.

VI. Por cuestiones metodológicas corresponde tratar la pretendida inconstitucionalidad del art. 805 del C.A. y el planteo de prescripción.

Debe recordarse que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como *última ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:241; 294:51; 312:122; entre muchos otros). No cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados (Fallos: 315:924).

Es justamente la actividad probatoria de los contendientes así como sus planteos argumentales los que debe poner de manifiesto tal situación (Fallos: 335:2333, en especial, considerando 13º); lo que, ciertamente, no acontece en el *sub examine*.

En efecto, se advierte -compartiendo el dictamen del Sr. Fiscal General-, que el planteo no fue debidamente acreditado por la recurrente, dado que omitió argumentar de qué modo el art. 805 del C.A. conculca el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional (en igual sentido, Sala II, en

"*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA*", del 24/10/17). Es que, la actora pretende por esta vía la aplicación de normas sobre prescripción previstas en otros ordenamientos específicos por resultarles más favorables, pero omite considerar que el Código Aduanero resulta ser la ley de fondo que regula, de modo especial, este tipo de relaciones jurídicas.

VII. El argumento relativo a la obligatoriedad de la previa verificación del crédito en el concurso del importador y la consecuente prescripción de la acción de cobro del Fisco por no haber cumplido con esa carga, no puede admitirse.

En efecto, el artículo 462, del Código Aduanero que rige los términos y las condiciones de la garantía otorgada a la importadora, establece que: "Los derechos y privilegios respecto de la garantía pueden ejercerse simultáneamente y sin perjuicio de las acciones que competen al servicio aduanero contra los responsables del pago de los tributos, multas y accesorios correspondientes".

En tal sentido, el Fisco, en su carácter de asegurado o acreedor frente al incumplimiento del tomador del seguro –en el caso, la importadora-, no se encuentra obligado a cumplir con otros requisitos más que la determinación del incumplimiento del contribuyente, teniendo acción directa contra la aseguradora por configurarse la situación de siniestro a que se refiere la póliza (Sala III, "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA*", del 14/12/17, Sala IV, "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA*", del 27/03/14, Sala V, "*Alba Compañía Argentina de Seguros*", del 14/04/09; entre otros).

En función de lo expuesto, admitida la cobertura y demostrada la ocurrencia del siniestro, no puede válidamente pretender la recurrente que el ente estatal previamente se presente por ante el concurso para

poder reclamarle como aseguradora de caución lo que adeuda el importador (conf. Sala III, "*Alba*", ya cit.).

En mérito de lo expuesto, la prescripción de cobro del Fisco respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la normativa específica del Código Aduanero y no por el art. 56 de la ley 24.522 –como se pretende-, pues el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la Ley de Concursos y Quiebras. Una solución contraria, implicaría que las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallen el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas (Sala III, "*Valle de las Leñas* SA", del 1/08/05; Sala V "*Fysa SA*", del 20/03/07; Sala IV, "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA*", del 14/02/12; entre otros).

VIII. No modifica la conclusión que antecede el planteo relativo a la "irrazonable duración del proceso". Es que tratándose de la determinación de los tributos adeudados por la actora y no del ejercicio de la potestad sancionatoria de la Aduana, la jurisprudencia citada por la recurrente es inaplicable.

En efecto, la CSJ aplicó la garantía convencional del plazo razonable a procedimientos infraccionales y no a supuestos en donde se discute la procedencia de un reclamo estrictamente tributario, como aquí acontece (Fallos: 332:1492 y 334:1264; Sala II, "*Petrobras Argentina SA c/ DGA*", del 27/02/18; Sala III, "*Aseguradora de Creditos y Garantias Sa TF 28934-A/1 c/ DGA*", del 18/10/16; Sala IV, "*Iveco Argentina SA c/ DGA*", del 14/04/16 e "*Ital Vinil San Luis SAIC c/ DGA*", del 22/09/16; y Sala V, "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA*", del 7/07/16 y "*Chubb Argentina de Seguros SA c/ DGA*", del 20/12/16).

IX. Corresponde, asimismo, desestimar por extemporánea la pretendida prescripción de la acción del Fisco para exigir los tributos internos (IVA, IVA adicional y Ganancias) por entender aplicable el art. 65 de la ley 11.683 (conf. art. 277 del C.P.C.C.N.).

Es que, en el escrito recursivo presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la actora, en capítulo alguno, se refirió a esta defensa de prescripción. Tampoco hizo lo propio en el descargo formulado en sede administrativa (fs. 12/26 vta. de autos y 52/65 vta. act. adm.).

X. En lo relativo a la aplicabilidad del CER, cabe adelantar que se comparte la solución dispuesta por el Tribunal Fiscal.

En efecto:

A) Conviene aquí recordar que el dec. 214/02 (B.O. 04/02/2002) dispuso que a partir de su dictado "...quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen –judiciales o extrajudiciales- expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS" (art. 1º).

Por su parte, el artículo 4º estableció "[a] los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los artículos 2º, 3º, 8º y 11º del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el Banco Central de la República Argentina. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto". El artículo 8º dispuso "[l]as obligaciones exigibles de dar sumas de dinero expresadas en DÓLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculados al sistema financiero, cualquiera sea su origen o

naturaleza, se convertirán a razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($1)" (confr. asimismo las disposiciones contenidas en las leyes 25.642 y 25.713).

B) En autos, tanto en la notificación de la vista como en el dictado de la resolución DE PRLA 2550/10 -que condenó a la importadora GODECO S.A.I.C.F., en los términos del artículo 970 del CA y la intimó, junto con la aquí actora, al pago de tributos-, la parte demandada practicó la liquidación tributaria en pesos y aclaró que a dicha suma se le aplicará lo dispuesto en el dec. 214/02 y se ajustará mediante el Coeficiente de Estabilización de Referencia (fs. 40 y vta., 46 y vta.; 76/81, de las act. adm.).

De este modo, el supuesto fáctico verificado en la presente no resulta análogo al precedente "*Editorial Perfil*" de la CSJ (cuya aplicación se pretende). En efecto, en la presente causa, el ajuste a través del C.E.R. se encontraba contemplado en la resolución dictada por el Fisco (como así también en los cargos formulados), mientras que -en el precedente aludido- ese coeficiente había sido incluido por el Tribunal Fiscal de la Nación (no por el Fisco) recién en oportunidad de expedirse respecto del recurso deducido ante esa instancia.

C) En lo relativo al alcance de la aplicación del C.E.R., también corresponde confirmar lo decidido por el TFN. Es que el Máximo Tribunal -siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal-, sostuvo que el art. 20 de la ley 23.905 "estableció que los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que gravaren tales operaciones, "se determinarán en dólares estadounidenses"" y que "cuando (éste) menciona que también deben determinarse en dólares estadounidenses las obligaciones correspondientes a "los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones"- debe interpretarse en el sentido que sólo el I.V.A es un tributo que "grava" las operaciones involucradas,

puesto que así está establecido en el art. 1º, inc. c), de la ley 23.349 y que, por lo tanto, únicamente en ese caso corresponde que la obligación tributaria respectiva fuera determinada en dólares junto con los aranceles aduaneros pertinentes" (causa V. 312. XLV "*Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/DGA*", del 23/08/11).

Continuó, "la percepción de I.V.A correspondiente a la RG 3.431 (DGI) como la percepción del impuesto a las ganancias de la RG 3.543 (DGI), que le fueran liquidados a la actora en dólares, no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación, ya que la referida a ganancias- ley 20.628- constituye una forma de anticipar la futura-y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen, y la percepción de la RG 3.431 está relacionada con un adelanto del I.V.A que deberá tramitar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno, razón por la cual ambas percepciones debieron ser practicadas en pesos desde su origen"**.**

D) Más allá de la improcedencia de considerar a los impuestos internos como "tributos aduaneros" -tal como lo sostuve en mi voto, en la causa de esta Sala, "*COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA SA Y OTRO*", del 11/10/18-, lo cierto es que como quedó circunscripta la cuestión sujeta a conocimiento de esta Alzada, corresponde que me expida respecto al porcentaje de la liquidación del Impuesto a las Ganancias.

Así las cosas, y toda vez que la importadora -en los cuerpos de los DITs aquí involucrados- declaró los tributos y aplicó la alícuota del 11% en el Impuesto a las Ganancias, la pretensión de aplicar la alícuota del 3% es inadmisible. Ello es así, dado que la Aduana formuló el cargo tributario siguiendo la declaración del importador en los propios cuerpos

de los DITs (esta Sala, "*Aseguradora de Créditos y Garantías*", del 17/12/15; Sala II, "*Cosena Seguros S.A. (TF21.573-A) c/ DGA*" y "*Alba Compañía de Seguros S.A. (TF 20.645- A)*", ambas del 27/11/09; Sala III, "*Pluspetrol Energy SA (TF 20.741-A) c/DGA*", del 25/03/10; Sala IV, "*Aude Sergio Fabián (TF 18.661-A) c/DGA*", del 24/04/10; Sala V, "*TCA S.A. (TF 20.818-A) c/DGA*", del 5/04/11; entre muchas otras).

E) Por último, en cuanto a los intereses y el C.E.R. corresponde desestimar los agravios y confirmar el pronunciamiento apelado pues es el criterio que mejor se ajusta a las disposiciones legales en juego.

Es que, el art. 794 del C.A. dispone que "vencido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva". A su vez, el art. 4º del decreto 214/02 establece que "a los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los Artículos 2°, 3°, 8° y 11 del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto".

Ambas normas permiten interpretar, sin mayor esfuerzo, la procedencia de la aplicación de intereses sobre el monto total adeudado, esto es el capital nominal más C.E.R. Esta postura, además, fue la aceptada por la CSJ en la causa "*Volkswagen*" ya citada, al declarar que el agravio vertido sobre el punto era inadmisible en los términos del art. 280 C.P.C.C.N. (cons. 2º).

XI. Tampoco pueden prosperar los recursos de apelación contra los honorarios regulados a favor del letrado apoderado y patrocinante de la firma actora por la actuación desempeñada en la instancia anterior.

Lo que así resulta en función de la naturaleza del proceso, la base regulatoria –que no fue cuestionada-, las etapas procesales cumplidas, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. del arancel de abogados y procuradores).

XII. Resta tratar el recurso de apelación interpuesto contra la regulación de honorarios de la representación procesal y dirección legal del Fisco, por su actuación ante el Tribunal Fiscal.

En función de la naturaleza del proceso, la base regulatoria –no impugnada-, las etapas procesales cumplidas, el mérito, la calidad y la extensión de las labores profesionales desarrolladas a la luz del resultado obtenido, corresponde confirmarlos (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. del arancel de abogados y procuradores).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, se regulan en la suma de PESOS ONCE MIL QUINIENTOS ($11.500.-) los emolumentos a favor de la representación fiscal por la tareas cumplidas ante esta Alzada (art. 14 y demás c.c. del arancel citado).

XIII. Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: **(a)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar el pronunciamiento apelado en lo que fue materia de agravios, con costas por no existir mérito para su dispensa (conf. art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.); **(b)** confirmar los honorarios regulados a favor de la representación procesal y dirección legal de la firma actora y del Fisco; y,

Fecha de firma: 05/09/2019
Alta en sistema: 06/09/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#32802913#231224622#20190829085212652

(c) regular los honorarios de la representación fiscal conforme considerando XII *in fine*.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto las consideraciones expuestas en los considerandos I, II, III, IV, V, VI, IX, X, XI y XII del voto de la jueza Liliana María Heiland.

II. El planteo que concierne a la "irrazonabilidad de la duración del proceso", no puede ser atendido, toda vez el recurrente no demostró que las circunstancias del caso sean sustancialmente análogas a las que fueron examinadas por la Corte Suprema en el precedente *"Losicer"* (Fallos: 335:1126).

III. En punto al argumento relativo a la obligatoriedad de la previa verificación del crédito en el concurso del importador y la consecuente prescripción de la acción de cobro del Fisco por no haber cumplido con esa carga, no puede admitirse.

De las actuaciones administrativas acompañadas surge que las fechas de vencimiento de los despachos de importación operaron el 22/09/00, el 21/10/00, el 30/10/00 y 24/04/01 —momento en el cual se originó la deuda por aplicación del artículo 274 del Código Aduanero— y que también surge de esta causa que el 13 de abril de 2000 fue dispuesto el concurso de la firma importadora "*Godeco SACIF*" (fs. 70).

En efecto, las deudas involucradas son posteriores a la apertura del concurso de la firma importadora y, en consecuencia, no se encuentran alcanzadas por el proceso universal previsto por la ley de concursos y quiebras (esta sala, causa "*La Mercantil Andina Cia Argentina de Seguros SA c/ EN-DGA-Resol 1717/11 (expte 277/04) s/ Dirección General de Aduanas*", pronunciamiento del 17 de noviembre de 2016).

Así lo voto.

La jueza Clara María do Pico dijo:

Adhiero al voto de la jueza Heiland con excepción del asunto tratado en el considerando VII, en tanto que, en ese aspecto, comparto lo expuesto en el punto III del voto del juez Facio, a cuyas consideraciones me remito para evitar reiteraciones innecesarias. En esos términos, voto por rechazar el recurso de la actora.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal, **RESUELVE**: **(a)** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar el pronunciamiento apelado en lo que fue materia de agravios, con costas; **(b)** confirmar los honorarios regulados en la instancia anterior; y, **(c)** regular los honorarios de la representación fiscal conf. considerando XII, *in fine*.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 05/09/2019
Alta en sistema: 06/09/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#32802913#231224622#20190829085212652