///nos Aires, 20 de septiembre de 2022.-

VISTOS estos autos 3406/2022 “Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 39.835-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Por resolución DE PRLA 9675/2018, el señor jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros:

-condenó a Eriochem SA al pago de una multa de $281.540,27 por infracción al artículo 970 del Código Aduanero respecto de la mercadería ingresada temporalmente mediante el despacho de importación temporario (DIT) “07 073 IT14 002479 U” (conf. su artículo 1°);

-formuló cargo por el monto de la multa impuesta e intimó a su pago en los términos del artículo 924 del Código Aduanero (conf. su artículo 2°); y

-formuló cargo a Eriochem SA, y a Aseguradora de Créditos y Garantías SA, por los tributos adeudados, que ascendían, conforme lo normado por la resolución general AFIP 3271/2012 y las disposiciones 16/2012 y 15/2013, a U$S67.066,78, con más $201.366,98 en concepto de percepción de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, dejando sentado que en lo que respecta a la garante debía estarse a los límites máximos y rubros estipulados en la póliza electrónica “959322”; e intimando a su cancelación en los términos del artículo 794 del Código Aduanero, bajo apercibimiento de lo dispuesto por el artículo 1122 de igual precepto normativo (conf. su artículo 3°).

Disconforme con lo resuelto, Aseguradora de Créditos y Garantías SA interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación en los términos del artículo 1132 del Código Aduanero.

En sustancial síntesis, la apelante planteó la indebida prolongación del procedimiento sumarial, la invalidez del auto de apertura -por incumplir con lo normado por el artículo 1094 del Código Aduanero- y la prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de los tributos aduaneros y “no aduaneros”; así como también cuestionó la procedencia del reclamo de percepciones a cuenta de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, fuera del período en el que se habría verificado el hecho imponible, la competencia de la AFIP - DGA para expedirse sobre tales conceptos, así como la liquidación efectuada de lo supuestamente

adeudado, incluyendo conceptos que no habría asegurado, además de la tasa de interés a aplicar sobre dichos ítems.

Finalmente, en el hipotético caso en que se confirmara la procedencia del reclamo, peticionó que se tuviera como límite de su responsabilidad el monto asegurado por medio de la póliza suscripta y en las condiciones allí dispuestas.

II.- Por resolución del 30/8/2019, por mayoría, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación:

*rechazó el planteo de prescripción opuesto por Aseguradora de Créditos y Garantías SA, con costas;

*confirmó el artículo 3° de la resolución DE PRLA 9675/2018 en cuanto exigía de parte de la aseguradora el pago de los tributos y los intereses previstos en el artículo 794 del Código Aduanero, a calcular desde el 30/6/2018 y hasta su efectivo pago, con costas a cargo de la recurrente por los montos que se confirmaban; y

*determinó que el monto que podía ser exigido a Aseguradora de Créditos y Garantías SA ascendía a $720.000, suma asegurada por la póliza suscripta, con más sus accesorios.

Para así decidir, la posición mayoritaria del organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, conformada por el doctor Juárez y la doctora Musso, entendió que:

-el caso debía regirse, en lo que a prescripción refiere, por las previsiones del Código Aduanero;

-conforme lo normado por los artículos 803 y 804 del cuerpo legal referido, en la especie, el curso de la prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir el pago de tributos comenzó a correr el 1/1/2009, siendo suspendido el 19/12/2013 con el dictado del auto de apertura de sumario y hasta el 11/12/2018, feche del dictado de la resolución atacada, que habilitó el ejercicio de la acción para percibirlos;

-la vista de la liquidación de tributos, notificada el 19/6/2018, tuvo la aptitud de interrumpir el plazo de la prescripción, comenzando el nuevo plazo a partir del día siguiente, es decir, el 20/6/2018 y siendo suspendida nuevamente con la interposición del recurso de apelación de lo decidido por ante el Tribunal Fiscal de la Nación;

-no se habría visto vulnerado el derecho de defensa de la recurrente dado que, en esa oportunidad, el particular contó con amplias posibilidades de acreditar sus dichos, con la consiguiente subsanación de cualquier irregularidad que pudiera haberse configurado en sede aduanera;

-la falta de acreditación de la cancelación total o parcial de la operación temporaria en trato, motivó que el servicio aduanero tramitara el sumario contencioso, durante el cual no se probó ni se agregó constancia alguna que demostrara el cumplimiento de la obligación asumida al acogerse, voluntariamente, al régimen de importación temporaria;

-no se encontraba discutida la configuración del siniestro del que surgía la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante, de los tributos adeudados como consecuencia de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente;

-mediante la póliza de seguro de caución “959322”, la recurrente aseguró a la AFIP - DGA hasta la suma de $720.000 como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el DIT “07 073 IT14 002479 U”;

-en la especie, el servicio aduanero determinó e intimó al pago de los tributos adeudados al advertir que, al vencimiento del plazo de las destinaciones suspensivas de importación temporaria (7/11/2008), no se probó la regularización de las mercaderías involucradas;

-la responsabilidad de la aseguradora por el pago de los tributos era consecuencia inmediata del incumplimiento del tomador del seguro y la falta de pago, según expresamente asumiera a través de la garantía o seguro de caución oportunamente otorgado;

-tratándose el seguro de caución de un contrato consensual, que lo obligaba al asegurador a un obrar diligente en la evaluación del riesgo o medida del daño que garantizara, mal podía desconocer las consecuencias de las obligaciones libremente asumidas, por resultar ello contrario a la doctrina de los actos propios;

-la interpretación adecuada de los artículos 255 y 453 del Código Aduanero determinaban que la suma máxima por la que se otorgara la póliza aseguraba la responsabilidad del importador temporario que, en el ámbito tributario, no era otra que la de abonar los tributos que correspondían al momento en que el hecho imponible se configurara, es decir, al tiempo del

vencimiento del plazo para reexportar, conforme lo normado por los artículos 274 y 638 del Código Aduanero;

-la determinación de la base imponible, tipo de cambio, régimen tributario y alícuotas eran las correspondientes a la fecha de vencimiento del plazo para reexportar; siendo el IVA, IVA adicional y el adelanto del Impuesto a las Ganancias algunos de los tributos garantizados, correspondiendo a la aseguradora el pago de los importes pertinentes por dichos conceptos;

-las resoluciones generales DGI 3431/1991 y 3543/1992 y sus modificatorias, establecieron un régimen que facultaba al servicio aduanero como agente de percepción de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, determinando, en cada caso, las excepciones contempladas al respecto; encontrándose -por tanto- legitimada para reclamar su pago, sin que ello importara una autorización a ejercer las demás atribuciones que las leyes pusieron a cargo de la DGI;

-correspondía rechazar la pretendida modificación en el tratamiento del Impuesto a las Ganancias respecto de la mercadería importada en forma definitiva, invocando a tales efectos la disposición DGA 96/2006, puesto que si bien el servicio aduanero se encontraba facultado como agente de retención de dichos gravámenes, resultaba incompetente para dirimir controversias relacionadas con elementos integrantes de dichos gravámenes;

-la liquidación practicada en autos fue llevada a cabo por el servicio aduanero, con relación a los rubros cuestionados, en su calidad de agente de percepción, aplicando los porcentajes y liquidando los conceptos debidos según la legislación vigente a la fecha en que quedó configurada la infracción aduanera;

-el derecho adicional no fue incluido en la liquidación practicada;

-la aseguradora ha de afrontar el pago de las sumas reclamadas hasta el límite de la responsabilidad asumida mediante la póliza de seguro antes referida, por $720.000, con más intereses y accesorios; y

-conforme lo normado por el artículo 794 del Código Aduanero, los intereses han de ser calculados a partir del plazo de diez días de la notificación de la corrida de vista del sumario, el 19/6/2018, sobre el monto que se confirmaba en concepto de tributos.

III.- Disconforme con lo resuelto, Aseguradora de Créditos y Garantías SA interpuso recurso de apelación, fundando oportunamente su pretensión.

En sustancial síntesis, se quejó:

*) del rechazo del planteo de prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de gravámenes “aduaneros”, conforme lo normado en los artículos 803 y siguientes del Código Aduanero.

Sostuvo que el auto que dispuso la apertura del sumario resultó irregular, de modo que no tuvo la virtualidad de suspender el curso de la prescripción según lo normado por el artículo 805, literal a), del Código Aduanero.

Especificó que dicho acto procedimental no cumplió con los recaudos previstos en el artículo 1094 del Código Aduanero y, por consiguiente, no cumplió con los requisitos necesarios para producir la interrupción y suspensión de la prescripción de las acciones del Fisco Nacional.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

Resaltó que, en la especie, el auto de apertura de sumario se encontraba fechado el 19/12/2013, esto es, doce días antes de que se operara la prescripción de la acción punitiva y de la acción para perseguir la exigencia tributaria, disponiendo el pase al “contador del departamento procedimientos legales aduaneros”, lo que no habría sido concretado, luciendo a fs. 14, sin fecha de confección, pero necesariamente realizada después del 14/8/2013, en tanto refiere al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictado en autos “*Fisher*” para excluir el derecho adicional y sin fecha de determinación a la que se practicara la liquidación tributaria; requisitos esenciales según lo dispuesto en los artículos 637, 638 y 639, todos del Código Aduanero.

Refirió que la liquidación practicada resultaba nula por haber sido realizada por un funcionario incompetente, un abogado de la secretaría de actuación del DE PLA.

Concluyó, en este sentido, que, al tiempo en que habría operado el plazo de prescripción, el sumario no contaba con liquidación válida ni efectuada por funcionario competente.

Al respecto, especificó que si bien podía avalarse que la liquidación pudiese ser realizada con posterioridad al auto de apertura de sumario, ello tenía como límite el plazo de prescripción original porque el auto de apertura sin liquidación tributaria todavía no resultaba ser un acto completo, careciendo de eficacia suspensiva al no contener la exigencia establecida por el artículo 1094 del Código Aduanero.

Agregó, con referencia al voto en disidencia del doctor Soria, que, para resultar eficaz, el auto de apertura debió ser notificado en tiempo y forma.

Luego, en lo que puntualmente respecta a los tributos “no aduaneros”, señaló que habría operado la prescripción del reclamo referido al Impuesto a las Ganancias y al IVA.

Al respecto, indicó que dichos tributos se regían por la ley 11.683, no existiendo argumento legal para que quedaran bajo la órbita del Código Aduanero.

Apuntó que, en las actuaciones administrativas, tampoco se verificó que hubiera existido una acción, acto o hecho jurídico del Fisco Nacional que interrumpiese o suspendiese el curso de la prescripción impositiva reglada en la ley 11.683; ámbito en el que la instrucción del sumario no suspende su curso.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

Explicó que, en la especie, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/1/2009 y el vencimiento del plazo de cinco años previsto se cumplió el 1/1/2014, sin que se hubiera verificado alguno de los hechos que, conforme lo normado por los artículos 65 y 67 de la ley 11.683, tienen efectos suspensivos o interruptivos de su curso.

A todo evento, refirió que, en el ámbito de la ley 11.683, la instrucción del sumario no poseía ningún efecto suspensivo o interruptivo, así como tampoco la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero, que -por cierto- fue notificada una vez operado el plazo de prescripción.

Subsidiariamente, en lo que al punto refiere, dejó planteada la inconstitucionalidad de toda interpretación que se hiciera de las normas antes referidas, que permitiera la duración indefinida de un sumario aduanero, en absoluto exceso al plazo fijado por la ley.

**) del rechazo de la defensa concerniente a la improcedencia de las percepciones del IVA y del Impuesto a las Ganancias, por haber finalizado el período en que debía presentarse la declaración jurada correspondiente (mes y año fiscal, respectivamente, en el que se verificó el hecho imponible).

Explicó que, habiendo concluido el período fiscal involucrado en ambos tributos, mal podía reclamársele el pago de anticipos por tales conceptos.

Manifestó que tales percepciones se debían imputar a cuenta del tributo correspondiente al período fiscal del hecho que las motivara; encontrándose para la AFIP - DGI inutilizables por prescriptas.

Con asiento en el dictamen DAT DGI 88/1996, manifestó que, una vez vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las cuales resultaran computables las percepciones a cuenta, el Fisco Nacional carecía de facultades para reclamarlas, atento que a partir de dicho momento se generaba una nueva obligación en la relación fisco-contribuyente, cual es el saldo de impuesto emergente de las mencionadas declaraciones juradas.

***) del rechazo del cuestionamiento formulado en orden a la alícuota de la percepción del Impuesto a las Ganancias que se desestimara, con el argumento que no presentó la declaración de destino que le correspondía al bien, por lo cual le correspondía la alícuota máxima del 11%.

Al punto, explicó que:

-la exigencia de tal declaración en una importación que operaba de pleno derecho, resultaba de cumplimiento imposible; en tanto no existía una declaración aduanera de importación a consumo;

-la calidad de bien de cambio o de uso que revestía la mercadería ingresada en importación temporaria siempre resultaba declarado en la DIT, que -en el caso- no podía ser sino un bien de cambio para el importador a utilizar como materia prima a transformar que luego reexportaría transformada; y;

-los bienes de cambio, en esa época, abonaban una percepción del 3% -y no del 11%- que se le exigía para los bienes de uso particular y/o para las situaciones en que el agente de percepción no podía conocer la calidad que revestían ante el impuesto del importador;

condiciones que no se verificaban en autos pues, por un lado, no era un bien de uso particular porque no existía tal categoría para una sociedad de carácter comercial como resultaba ser la importadora y, por el otro, dado que el servicio aduanero sabía que se trataba de un bien de cambio, caso contrario debió rechazar la importación temporaria porque no podía ser introducida la mercadería bajo el régimen declarado de transformación.

Por lo expuesto, Aseguradora de Créditos y Garantías SA solicitó que se admitiera su recurso y, en consecuencia, se revocara, en cuanto fue materia de agravios, la resolución apelada.

Dicha presentación fue replicada por el Fisco Nacional, quien -en definitiva- solicitó su desestimación.

IV.- A pedido de parte, por resolución del 27/2/2020, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, reguló los emolumentos de la profesional interviniente por el Fisco Nacional, siendo apelados por Aseguradora de Créditos y Garantías SA -por considerarlos altos- y por la representación estatal -por entenderlos bajos-; recursos que fueron concedidos en los términos del artículo 244 del CPCCN.

V.- En la especie, de las actuaciones administrativas AFIP 13289-29268-2008 que se tienen a la vista, se desprende que:

i) por denuncia 729/2008, del 16/12/2008, la asesora principal de la sección procedimientos técnicos de la dirección Aduana de Ezeiza labró el acta correspondiente contra Eriochem SA por supuesta infracción al artículo 970 del Código Aduanero con relación al DIT “07 073 IT14 002479 U”, cuyo vencimiento del término para dar cumplimiento a las obligaciones resultantes del régimen de importación temporaria al que la firma se acogiera habrá operado el 7/11/2008 (fs. 2);

ii) el 23/12/2008, la asesora principal de la sección procedimientos técnicos de la división aduana de Ezeiza elevó el acta denuncia a la división verificación para que, previo a todo trámite, indicara el valor en aduana de la mercadería involucrada para la aplicación de multas, las alícuotas que gravaran la importación a consumo, así como también determinara si se trataba de mercadería de importación prohibida, teniendo en cuenta para esto último la fecha de infracción (fs. 6);

iii) el 9/1/2009, la sección liquidaciones de la división verificación de la dirección aduana de Ezeiza practicó la liquidación tributaria (fs. 7 y 8), siendo el 13/1/2009 giradas las actuaciones a la sección procedimientos técnicos (10);

iv) el 2/2/2009, la titular de la dirección aduana de Ezeiza remitió las actuaciones al departamento procedimientos legales aduaneros a efectos de aperturar el correspondiente sumario por presunta infracción al artículo 970 del Código Aduanero (fs. 11);

v) mediante resolución del 19/12/2013, el responsable de la división secretaría de actuación N° 1 del departamento de procedimientos legales aduaneros de la AFIP - DGA dispuso la instrucción de sumario contra Eriochem SA, en los términos del artículo 1090, literal c), del Código Aduanero, por no haber regularizado, dentro del plazo concedido al efecto, la situación de la mercadería importada temporariamente mediante la DIT “07 073 IT14 002479 U” y cuyo vencimiento operaba el 7/11/2008, lo que constituía *prima facie* la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero (fs. 13).

Por dicho auto, asimismo, se dispuso la remisión de las actuaciones al contador del departamento de procedimientos legales aduaneros a sus efectos; área que efectuó el cálculo de los tributos y multas que la sumariada adeudaría con motivo de la situación denunciada por la que se iniciara el sumario en cuestión (fs. 14).

vi) por resolución del 14/6/2018, el jefe interino de la división secretaría de actuación N° 1 del departamento procedimientos legales aduaneros (DE PRLA) dispuso correr vista de las actuaciones a la nombrada firma, siendo citada y emplazada para que en el término de diez días de notificada, compareciera a efectos de ejercer su derecho de defensa y ofreciera todas las pruebas de las que intentara valerse, imputándole la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero; otorgándole la posibilidad de efectuar el pago voluntario de la multa mínima pretendida en autos (que ascendía a la suma de $281.540,27), en cuyo caso se declararía la extinción de la acción penal y no se registraría el antecedente del caso; y haciéndole saber que las sumas debidas en concepto de obligaciones aduaneras ascendían a un total de U$S67.066,78 y las correspondientes a percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las ganancias a un total de $201.366,98, haciéndole saber que se excluía el derecho adicional y que,

para su conversión a pesos, se utilizaría el tipo de cambio vendedor que informara el Banco Nación Argentina al cierre de sus operaciones, correspondientes al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago, conforme lo normado por la resolución AFIP 3271/2012; rigiendo -en lo demás- lo establecido por el artículo 794 del Código Aduanero (fs. 16).

Por ese mismo auto también se dispuso la citación de Aseguradora de Créditos y Garantías SA en los términos del artículo 1092 del Código Aduanero, a efectos de que ejerciera las defensas que correspondiera, con los alcances previstos en los artículos 1574 a 1598 del Código Civil y Comercial de la Nación.

De ello, Eriochem SA y la aseguradora fueron anoticiados el 21/6/2018 y el 19/6/2018, respectivamente (ver fs. 17 y 18).

vii) el 3/7/2018, Aseguradora de Créditos y Garantías SA presentó su descargo, planteando -en sustancial síntesis- la prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de tributos “aduaneros” y “no aduaneros”, resultando irregular el auto de apertura de sumario, así como la irrazonable prolongación de las actuaciones, la inexistencia del siniestro asegurado, el límite de su responsabilidad, la improcedencia de la liquidación practicada, tanto en cuanto concierne a los rubros incluidos como los montos resultantes y la moneda en la que fuera fijada (fs. 19/25); y

viii) previa ratificación de la denuncia formulada (del 17/10/2018; fs. 30), fue dictada la resolución DE PRLA 9675/2018, del 1/10/2014, aquí cuestionada, cuyos términos y alcances fueron precisados en el Considerando I (fs. 33/34).

VI.- Precisados los antecedentes del caso, en primer término, corresponde determinar si el auto de apertura del sumario resultó hábil para suspender el cómputo de la prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de tributos aduaneros; a cuyos fines, ha de reunir los requisitos formales y materiales que determina al efecto la normativa vigente.

En este sentido, el artículo 1094 del Código Aduanero identifica los enunciados obligatorios con que debe contar dicha resolución, disponiendo que la Administración determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y, asimismo, dispondrá:

a) las medidas cautelares que correspondieran en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario;

b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado, así como su clasificación arancelaria y su valoración;

c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieran tener conocimiento de lo acontecido, cuando lo considerare necesario;

d) la liquidación de los tributos que pudieran corresponder; y

e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.

De ello se sigue que para considerar al auto de apertura de sumario como un acto válido resulta necesario que se haya dado cumplimiento a los recaudos que se acaban de referir; incluyendo una clara identificación de los hechos constitutivos de la infracción para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado al pago ejercer correctamente su derecho de defensa. La falta de alguno de los elementos referidos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (conf. esta Sala, en autos 40.306/2013 *“Agencia Marítima TAGSA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 18/3/2014).

Por aplicación al caso de los lineamientos que anteceden, evaluados los antecedentes del caso, el Tribunal considera que el auto de apertura de sumario obrante a fs. 13 de las actuaciones administrativas antes reseñadas debe considerarse válido a los efectos de suspender el curso de la prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de tributos aduaneros.

En tal sentido, y teniendo en cuenta los requisitos establecidos en el artículo 1094 del Código Aduanero, cabe destacar que en el auto de apertura de sumario fue identificada la operación de importación temporal objeto de controversia, despacho que ya se encontraba agregado en esas actuaciones (conf. fs. 5 de las actuaciones administrativas) y se habían precisado los hechos constitutivos de la infracción imputada; como así también, previamente a su dictado, la sección liquidaciones del servicio aduanero había informado el valor en aduana de la mercadería en infracción, las alícuotas correspondientes a los tributos a cuyo pago se hallaba sujeta la mercadería involucrada en autos y había puesto de manifiesto que no se

trataba de mercadería de importación prohibida (conf. fs. 8 de las actuaciones administrativas).

Con base en dichas pautas, se practicó una primera liquidación, en forma previa al dictado del auto de apertura del sumario.

En consecuencia, la negación de los efectos suspensivos previstos en el artículo 805 del Código Aduanero, con base en que el auto de apertura de sumario no contuvo la liquidación de la multa y los tributos (conf. artículo 1094, literal d), del Código Aduanero) implicaría un excesivo rigor formal en la medida en que, según resulta de la causa, en forma previa a su dictado, había tomado intervención la sección liquidaciones y practicado el cálculo, cumpliendo con la manda legal.

Al respecto, cabe señalar que no cabe negar el efecto suspensivo al referido auto sobre la base de que, con posterioridad, y habiendo vencido el plazo de prescripción, se hubiera llevado a cabo una segunda liquidación a la que consideran definitiva.

En este sentido, téngase presente que lo que exige el artículo 1094 del Código Aduanero es que se incluya en el auto de apertura del sumario una la liquidación de los tributos que pudieran corresponder y eso es precisamente lo que refleja la agregada en forma previa a su dictado; siendo que por la segunda se eliminó el rubro “derecho adicional”, de conformidad con lo resuelto en el precedente de *Fallos* 336:1182 “*Frisher SRL*”, lo que -por cierto- consta al pie del segundo cálculo, precedente dictado por el Alto Tribunal con posterioridad al momento de practicarse la primera liquidación y de disponerse la apertura del sumario.

En un sentido análogo se pronunció el doctor Alemany, vocal de la Sala V del Fuero, en autos 37.250/2019 “*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 27/4/2021.

Por ende, no puede afirmarse que el auto de apertura de sumario resultara inválido ya que, como se indicó, la liquidación de los tributos “que pudieran corresponder” había sido practicada con anterioridad a su dictado y no puede quitársele el efecto suspensivo de la prescripción sobre la base de interpretar que la primera liquidación no había sido practicada de conformidad con pautas que fueron definidas con posterioridad a su dictado.

VII.- Luego, respecto de lo alegado en punto a que el auto de apertura resultaba eficaz recién a partir de su notificación, cuadra señalar que el legislador previó específicamente como causales de suspensión y/o de interrupción del plazo de prescripción de las acciones del Fisco Nacional el simple dictado del acto de apertura del sumario y de la resolución que le pone fin (conf. Sala IV del Fuero, en autos 39.480/2015 "*Lito Diesel SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 10/11/2015 y 87.451/2017 "*Chubb Argentina de Seguros SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 6/11/2018; entre otros).

Por tanto, conforme lo normado por el Código Aduanero, tanto el auto de apertura del sumario como la resolución condenatoria del Fisco Nacional, tienen la virtualidad de interrumpir y/o suspender el curso de la prescripción, según el caso, independientemente, en principio, de que lleguen a conocimiento del afectado.

Al punto, cuadra reflexionar que la referencia al "dictado" del acto no puede considerarse superflua, pues si la intención del legislador hubiera sido que dichas causales operasen a partir de la notificación del acto, hubiese hecho una referencia precisa en tal sentido, como la que efectuara en el artículo 806, literal a), del Código Aduanero.

Al punto, recuérdese que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (conf. CSJN, *Fallos*, 323:620; 339:1514; entre otros); por manera que cabe asignar pleno efecto a la voluntad del legislador, cuya fuente inicial es la letra de la ley y, en tanto su inconsecuencia no se presume, la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (conf. CSJN, *Fallos*, 313:1149; 327:769; 339:323; entre otros).

Esta solución es la que mejor se ajusta a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "*Wonderland SRL c/Aduana Rosario*", del 12/05/2009, registrado en *Fallos:* 332:1109, en el cual explicitó -si bien con referencia al artículo 937, literal a), del Código Aduanero-, que dicho precepto estipula que el curso de la prescripción se interrumpe por el dictado del acto, sin determinar que dicho

acto para tener virtualidad interruptiva requiera que se haya puesto en conocimiento del sumariado. Por el contrario, surge claramente de la letra de la norma que la interrupción se produce por la sola circunstancia del "dictado" del acto respectivo (ver esp. su Considerando 5°).

Por tanto, se concluye que la fecha en que fue notificado el acto aduanero (ya sea el de apertura de sumario, como el que impone sanción o persigue el pago de tributos) no tiene relevancia alguna para el cómputo de la prescripción.

En igual sentido se pronunció esta Sala en autos 38.397/2019 "*Merisant Argentina SRL c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 26/3/2021.

Lo dicho, basta para desestimar la queja esbozada por la aseguradora en lo que al punto refiere.

VIII.- Descartada la nulidad del auto de apertura de sumario y lo relativo a su notificación, corresponde avocarse al tratamiento de la defensa de prescripción; planteo desestimado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación.

En tal examen, conforme lo argumentado por la recurrente, cuadra diferenciar entre la situación de los tributos "aduaneros" con aquellos "no aduaneros".

Al respecto, téngase presente que ni el Impuesto a las Ganancias ni el Impuesto al Valor Agregado han sido concebidos como tributos destinados a financiar directamente el funcionamiento del servicio aduanero, por lo que no revisten el carácter de tributos con afectación especial que exige la norma en comentario [conf. artículo 761 del Código Aduanero], debiendo destacarse, además, que las leyes de creación de los referidos impuestos nacionales son explícitas al señalar que ellos se rigen por las disposiciones de la Ley de procedimiento Tributario (conf. artículo 103 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el artículo 51 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), régimen cuya aplicación no resulta susceptible de intercambio por el aduanero por la sola circunstancia de que en virtud de razones de eficiencia administrativa se haya encomendado a la Aduana actuar como agente de percepción de los mismos.

Así las cosas, se concluye que los impuestos en cuestión no constituyen obligaciones tributarias aduaneras ni se rigen por su

legislación resultan inaplicables las disposiciones del Código Aduanero en materia de prescripción (conf. artículos 787, 803, 804, 805, 806, 807 y 808 del mentado cuerpo legal) siendo de aplicación, al respecto, las normas correspondientes de la ley 11.683" (conf. Sala I del Fuero, en autos "*Acetatos Argentinos SA c/EN - AFIP - DGA Resol. 2691/04 s/Dirección General de Aduanas*", sent. del 21/11/2013 -pronunciamiento que, al desestimarse el recurso extraordinario de conformidad con el artículo 280 del CPCCN, fue confirmado por el Alto Tribunal el 4/11/2014- y Sala III del Fuero, en autos: *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA TF 30547-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 27/4/2017; entre otros).

En igual sentido se ha expedido esta Sala en autos en autos 6066/2022 "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 26/8/2022.

IX.- Sin perder de vista tal disquisición, corresponde evaluar la prescripción del reclamo de tributos aduaneros.

A tal fin, recuérdese que la acción del Fisco Nacional para reclamar el pago de tributos prescribe por el transcurso de cinco años (conf. artículos 803 del Código Aduanero), término que comienza a correr, a partir del primero de enero del año siguiente a la fecha en que se hubiera producido el hecho gravado (conf. artículo 804 del Código Aduanero).

Su cómputo se suspende, entre otros motivos, con la apertura del sumario en la causa que se investigara la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayera decisión que habilitara el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviera subordinado a aquella decisión (conf. artículo 805, inciso a), del Código Aduanero).

Por aplicación al caso de estos lineamientos, con relación a los denominados "tributos aduaneros"**,** cotejadas las constancias del caso, teniendo en cuenta las precisiones esbozadas en los Considerandos anteriores, teniendo por válido en auto de apertura de sumario, se concluye que la acción del Fisco Nacional para percibir dichos conceptos no se encuentra prescripta.

Es que, habiendo vencido el 7/11/2008 el término para dar cumplimiento a las obligaciones resultantes del régimen de importación temporaria al que la firma se acogiera Eriochem SA, el cómputo del plazo de

prescripción comenzó a correr el 1/1/2009, siendo suspendido el 19/12/2013 con el dictado del auto de apertura de sumario (emitido con anterioridad a que venciera el plazo quinquenal) y hasta el 11/12/2018, fecha del dictado de la resolución DE PRLA 9675/2018, que habilitó el ejercicio de la acción para percibirlos, que fue notificada ese mismo día a la aseguradora (conf. fs. 35/37 de las actuaciones administrativas AFIP 13289-29268-2008).

Lo dicho basta para desestimar el planteo prescriptivo de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de tributos “aduaneros”.

X.- En cambio, en lo que respecta a los tributos “no aduaneros” (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias), sobre la base de considerar aplicable el régimen de prescripción establecido en la Ley 11.683, se alcanza una conclusión bien distinta.

A tal fin, recuérdese que las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha norma, así como para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras contempladas en igual dispositivo, prescriben por el transcurso de cinco años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tuvieran obligación legal de inscribirse ante la AFIP o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularizaran espontáneamente su situación (conf. artículo 56, literal a), de la ley 11.683).

Su cómputo se suspende por un año desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado, con la siguiente particularidad: en caso que la intimación de pago fuese efectuada al deudor principal, ello suspende la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios (conf. artículo 65, literal a), de la ley 11.683).

Por aplicación al caso de los lineamientos reseñados, se advierte que la acción para perseguir el cobro de tributos “no aduaneros” se encuentra prescripta.

En la especie, su cómputo comenzó a correr el 1/1/2009, el 14/6/2018 se ordenó correr vista e intimar a la importadora (Eriochem SA) al pago de la multa y los tributos adeudados y citar a la aseguradora, la que

fue notificada el 19/6/2018 y el 21/6/2018, respectivamente, y el 11/12/2018 fue dictada la resolución DE PRLA 9675/2018, aquí impugnada.

En tales condiciones, y dado que, conforme las causales de suspensión previstas en la ley 11.683, sólo podría asignársele tal efecto a la intimación ordenada mediante la providencia del 14/6/2018, resulta de toda claridad que dicho acto fue dictado una vez vencido en exceso el plazo quinquenal previsto en el artículo 56 de la citada norma procedimental.

Por ello, corresponde admitir el planteo de la aseguradora en lo que al punto refiere, revocar lo decidido al respecto por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación y, consecuentemente, declarar prescripta la facultad del Fisco Nacional para reclamar el pago de IVA y el Impuesto a las Ganancias.

En igual sentido se pronunció esta Sala en autos en autos 6066/2022 "*Aseguradora de Créditos"*, ya citada.

XI.- A mayor abundamiento, téngase presente que, conforme lo decidido por el Alto Tribunal en autos CAF22.930/2009 *"Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/EN - DGA Resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas"*, sent. del 26/11/2019, la Aduana carece de facultades para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias, conforme lo establecido en las Resoluciones Generales DGI 3431/1991 y 3543/1992, luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resulten computables esos tributos; cuya aplicación al caso concreto resulta innecesaria atento lo precedentemente expuesto.

XII.- Lo decidido en punto a la prescripción de la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de tributos "no aduaneros", torna inoficioso expedirse respecto de los restantes argumentos recursivos propuestos por Aseguradora de Créditos y Garantías SA.

XIII.- Dado el modo en que se resuelve y a las particularidades del caso, que se desprenden de lo hasta aquí expuesto, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean distribuidas por su orden (conf. artículos 68, segunda parte, y 279,

ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero, según la modificación dispuesta por la ley 27.430).

XIV.- En atención a lo que queda previamente decidido, no corresponde pronunciarse respecto de los recursos intentados contra la regulación de honorarios practicada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir -parcialmente- el recurso interpuesto por Aseguradora de Créditos y Garantías SA, revocar -en parte- la resolución dictada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, declarar prescripta la acción del Fisco Nacional para perseguir el cobro de IVA adicional e Impuestos a las Ganancias en lo que a la operatoria fiscalizada refiere; y

2°) distribuir por su orden las costas vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial; y

3°) no pronunciarse respecto de las apelaciones deducidas contra la regulación de honorarios practicada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación (Considerando XIV).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 20/09/2022
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

#36219581#341095799#20220919222015414