983/2013

Alba Cia. Argentina de Seguros SA (78599596-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 8 de junio de 2021.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 29/12/2020 el magistrado de primera instancia hizo lugar, parcialmente, a la demanda instaurada por Alba Compañía Argentina de Seguros SA y en consecuencia, ordenó dejar sin efecto la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia a la deuda tributaria reclamada en autos, de conformidad con lo dispuesto en el Considerando V de dicho decisorio. Distribuyó las costas en el orden causado (conf. artículo 71, primera parte del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Para así decidir, previo a dilucidar el fondo de la cuestión traída a examen, consideró que resultaba menester efectuar un análisis de las constancias del expediente administrativo Nº 602.075/2002, que se inició a raíz de la denuncia efectuada por personal de la AFIP DGA, por la presunta infracción al régimen de importación temporaria artículos 970 y 972 del Código Aduanero, para la **destinación n° 97 001 IT04 000262H**, disponiéndose instruirle sumario contencioso en los términos del artículo 1090, inciso c), del Código Aduanero, a la firma importadora Enod SA.

En este contexto, ponderó que, luego de practicarse la liquidación y efectuado el certificado provisorio de lo adeudado, con fecha 21 de octubre de 2008, se ordenó correr la vista pertinente a Enod SA, otorgándosele un plazo de diez días para su comparecencia y para el pago voluntario de una multa, por la suma de pesos cincuenta y cuatro mil quinientos.

Indicó que, en la misma fecha, el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, ordenó la citación de la firma Alba Compañía Argentina de Seguros S.A, en su carácter de garante de la obligación tributaria, por el monto en pesos por la suma de pesos ochenta y ocho mil novecientos cuarenta y cuatro con cuarenta y tres centavos ($88.944,43) a los fines de comparecer, en el término de diez días, a tomar parte en el sumario de referencia e impetrar las defensas que correspondieren.

Indicó que, contestadas las vistas por Alba Compañía Argentina de Seguros SA a fs. 70/79 y por Enod SA a fs. 80/83, producida la prueba pertinente, con fecha 19 de diciembre de 2008, la Administración Federal de Ingresos Públicos, condenó, en lo que aquí interesa, a la empresa aseguradora al pago de la suma de ochenta y ocho mil novecientos cuarenta y cuatro con cuarenta y tres centavos ($88.944,43) en concepto de tributos y, en su artículo 4º, ordenó le sea aplicable lo dispuesto por el artículo 8, del Decreto Nº 214/02, al momento del efectivo pago, y lo dispuesto por el artículo 4º, del citado Decreto, por lo que debía reajustarse dicha suma mediante el Coeficiente de Estabilidad de Referencia (C.E.R.), rigiendo en lo demás, lo establecido por el artículo 794, del Código Aduanero.

En primer término, manifestó que correspondía el tratamiento del pedido esgrimido por la actora en relación a que la deuda reclamada en autos tenía carácter concursal.

En tal contexto, precisó que en el caso no se encontraba discutido que la empresa Alba Compañía Argentina de Seguros SA resultaba ser el garante de la firma Enod SA, en virtud de la póliza de seguro de caución agregada a fs. 55 de las actuaciones administrativas, y por la cual se garantizó la responsabilidad tributaria derivada de las operaciones de importación temporal detalladas en el escrito de demanda.

En tal sentido, esgrimió que se había establecido que los términos de las cláusulas de las condiciones generales para el seguro de caución establecidas por la Aduana son claros en cuanto a que no se requiere, a los efectos del reclamo de la obligación asumida por la aseguradora, su intervención previa en el sumario que se labre contra el tomador. Precisamente, el siniestro por el cual responde la aseguradora consiste en el incumplimiento del tomador frente al cargo o la condena firme impuesta por la infracción cometida, sin perjuicio de que al momento del reclamo del cumplimiento de la garantía, ésta pueda ejercer los derechos del tomador en cuanto al acaecimiento del siniestro pretendido por la Aduana.

En tal contexto, y por las razones expuestas, consideró que correspondía rechazar el pedido referido a otorgarle carácter concursal a la deuda reclamada en autos.

Sentado lo expuesto, y con respecto al tratamiento del fondo de la cuestión y teniendo en cuenta que los agravios expresados por la accionante se referían principalmente a la naturaleza jurídica del contrato que la vinculó como aseguradora y a la Dirección General de Aduanas como asegurada, correspondía precisar sus alcances.

Resaltó que, el contrato de seguro típico da cuenta de una relación jurídica bilateral y autónoma; caracterizándose, además por una serie de cargas que pesan sobre el asegurado. En cambio, en el contrato de seguro de caución, la obligación que asume el asegurador frente al asegurado no es autónoma, sino accesoria y/o subsidiaria; está referida a otra obligación (la principal) cuyo cumplimiento cubre. Funciona como contrato de garantía a favor de un tercero, donde además, el tomador y el asegurado no se confunden en una misma persona.

En tal contexto, esbozó que, si bien es cierto que el seguro de caución reúne algunos de los requisitos y formalidades propias del contrato de seguro, su objeto principal consiste en garantizar a un tercero: el beneficiario (aquí demandado) sobre las consecuencias de los incumplimientos del tomador; incumplimiento que opera en el contrato y/o relación principal, anterior a la caución y que, condiciona y/o es resorte necesario de la operatividad de ésta.

En atención a lo expuesto, sostuvo que no regularizada en tiempo oportuno la situación de la mercadería introducida temporariamente, nacía la obligación del asegurador de cubrir el siniestro producido.

Refirió que el artículo 970 del Código Aduanero, no constituye un mero ilícito formal, sino que tipifica una infracción de fondo que incrimina al que no cumpliera con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del

régimen de importación temporaria. Para ello, la legislación aduanera atiende al principio que establece que en las infracciones aduaneras debe atenderse a la comprobación del hecho objetivo, independientemente de todo elemento intencional

Señaló que, resultaba menester recordar, a título de principio general aplicable a la cuestión, que al encontrarnos en el marco del régimen de importación, los tributos pertinentes son aquéllos regidos por la legislación aduanera (Sección IX, Título I del Código Aduanero); y en línea con ello, resulta claro que el aludido régimen de garantías está previsto para cubrir las gabelas aludidas, pues el siniestro no es sino el incumplimiento del régimen de importación temporaria que implicó la formulación del correspondiente cargo en concepto de tributos y accesorios, de modo tal, que comprobada la infracción cometida y configurado el hecho generador de la obligación tributaria en los términos del artículo 638, inc. e), del Código Aduanero, resultaba aplicable al caso el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha de comisión del hecho o su constatación, concerniente a la transferencia de mercadería sin autorización, el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación que se hubiere impuesto como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria.

En relación a los rubros exigidos por el servicio aduanero, señaló que del cuerpo del despacho de importación temporaria involucrado, surgía el detalle de los tributos garantizados por el importador, tomador del seguro de caución. A saber: I.V.A., I.V.A. Adicional, e Impuesto a las Ganancias.

En tales condiciones, y dado que en la liquidación tributaria contenida en el despacho de importación de autos, las mercancías estaban gravadas con los tributos anteriormente indicados, los cuales estaban a su vez incluidos en la póliza otorgada, y contaban con la correspondiente garantía, resultaba a esta altura indiscutible que el asegurador se había ajustado a la operatoria del régimen así establecido sin formular cuestionamiento alguno.

Respecto de la procedencia de la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia a la deuda reclamada en autos, recordó lo dispuesto por el artículo 1º, del Decreto 214/02, que expresamente dispone que dicha norma será aplicable sólo a las obligaciones expresadas en dólares estadounidenses u otras monedas extranjeras existentes a la sanción de la Ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a pesos.

Asimismo, apuntó, resulta dable destacar que la Ley 25.561 fue sancionada con fecha 6 de enero de 2002. El art.11° precisó que *“[l]as obligaciones de dar sumas de dinero existentes al 6 de enero de 2002, expresadas en dólares estadounidenses u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, haya o no mora del deudor, se convertirán a razón de 1u$s = 1$, o su equivalente en otra moneda, resultando aplicable la normativa vigente en cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) …”*.

De este modo, concluyó que si las obligaciones de cualquier naturaleza que se generan con posterioridad a la sanción de la ley 25.561, no podrán contener ni ser alcanzadas por cláusulas de ajuste, resultando aplicable el CER exclusivamente para aquellas deudas impagas al 3/02/2002, las deudas tributarias

producidas por hechos imponibles posteriores a la vigencia de la citada ley, deben liquidarse y cancelarse de conformidad con lo previsto en el art. 4°, ratifica la prohibición de la actualización o repotenciación dispuesta en los arts. 7° y 10° de la ley 23.928, manteniendo el valor nominal en moneda nacional determinado al generarse y sujeta, obviamente, a los intereses previstos en el art. 794 del C.A.

Añadió que, asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido sobre la cuestión en los autos "Editorial Perfil c/DGA" S.C.E.222, L.XLII de fecha 12/8/2008. Sostuvo allí –remitiéndose a los fundamentos de la Sra. Procuradora Fiscal que: *"…aún cuando esa moneda no haya sido la prevista en el art. 20 de la ley 23.905, entiendo que resulta prístino que las normas del Dec. 214/02 no resultan aplicables dado que, en el sub lite, no hay que transformar a pesos suma alguna, pues…la cantidad a pagar no estaba expresada en dólares (arg. Arts. 1º, 8º y c.c. del citado decreto), sino que ya estaba en pesos".*

En consecuencia, ponderó que teniendo en cuenta que la Resolución nº 8791/2008 había condenado e intimado a la actora a pagar una determinada suma de dinero expresada en pesos, resultaba de aplicación lo resuelto por el Alto Tribunal.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 1/02/2021 la parte actora interpuso recurso de apelación expresando a agravios el 2/03/2021, los que fueron replicados por la contraria con fecha 18/03/2021.

A título preliminar, la apelante manifiesta que el *a quo* no se expidió respecto del planteo de nulidad vertido en el apartado IV, punto A), de su escrito de recursivo.

Esta omisión de parte del Juez de primera instancia, amparándose en que *"el sentenciante no está obligado a seguir y dar tratamiento a todas y cada una de las argumentaciones que se le presentan, ni a examinar la totalidad de las probanzas aportadas a la causa, sino a abordar aquéllas cuestiones y analizar los elementos arrimados que resulten relevantes y conducentes para dirimir el conflicto (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970)"*, torna la sentencia en un decisorio completamente arbitrario, ya que el planteo que no se trató al momento de resolver es el principal agravio de su parte.

Sentado ello, la recurrente afirma que la resolución aduanera DE PRLA n° 8791/08 vulnera el principio del *non bis in idem*, de raigambre penal y con sustento constitucional, contenido en el art. 897 del C.A., el cual dispone que *"nadie puede ser condenado sino una sola vez por un mismo hecho previsto como infracción".*

Expone que lo señalado se funda en el hecho de haber advertido -de la compulsa de los sumarios contenciosos nº 604.037/2004, SIGEA 608.514-331-2005 y el 602.075/2002, SIGEA 12039-146-2008- que respecto del mismo despacho de importación temporal (esto es el Nº 97 001 IT04 000262 H) la Aduana ha impuesto dos condenas a la misma importadora (Enod S.A.) y aseguradora (Alba Cia. Argentina de Seguros S.A., -por idéntica Póliza Nº 146.079-) por la misma supuesta infracción y en cuanto al mismo hecho imputado.

En virtud de lo señalado, como medida de prueba, se solicitó oportunamente la remisión del Expediente nº 23.397-A, que tramitó ante el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "E", Vocalía de la "15ª" Nominación, con sus respectivas actuaciones administrativas (Expte. Nº 604.037/2004, SIGEA 608.514-331- 2005). Tal como se desprende de fs. 218 del expediente del encabezado, el

Tribunal remitió *ad effectum videndi et probandi* la causa requerida, de la cual se comprueba lo antes dicho.

Esgrime que, de acuerdo con lo señalado precedentemente, entiende que, se encontrarían reunidos en este caso los elementos constitutivos del principio transgredido conforme lo indicado en el fallo "E.C.A. S.A. c/D.G.A. s/Apelación" (Expte. TFN Nº 18.314-A), esto es, la triple identidad de sujeto, objeto y causa.

Al respecto, considera que esa triple identidad debe ser analizada a la luz de las consideraciones efectuadas por la Dra. Catalina García Vizcaíno al afirmar: *"[e]mpero, las leyes deben ser interpretadas con arreglo a la Constitución Nacional, de modo que si en el procedimiento aduanero por infracciones…se diera la triple identidad de sujeto, objeto y causa (…) respecto de una persona, a ésta la ampara el principio de 'non bis in idem', aunque no hubiera sido condenada por el mismo hecho, sino sobreseída o absuelta, vedándose que sea sometida a nuevo proceso. Es así que el sobreseimiento…y la absolución…impiden el inicio de un nuevo procedimiento por infracciones por el mismo hecho y persona beneficiada, aplicándose los principios de los arts. 17 y 33 de la CN" (Derecho Tributario, Tomo II, ps. 96/97. Depalma, Buenos Aires, 2ª Edición, 2000)"*.

Por otra parte, resalta que el sobre original del DIT involucrado nunca fue agregado en las actuaciones administrativas (la Aduana lo reemplazó con meras impresiones de pantalla del sistema -fs. 2/8, actuaciones administrativas-), cobrando sentido que dicho original se encontraría agregado en otro sumario en el cual se investigó esa operación aduanera por la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A.

Así las cosas, en caso de que este Tribunal no avale el planteo de *non bis in idem*, debería de todas formas revocar la resolución aduanera por encontrarnos ante un caso de falta de acreditación de la materialidad de la infracción endilgada. La falencia de parte del Servicio Aduanero -al no agregar en el sumario aduanero el sobre original del DIT denunciado- hace imposible probar la materialidad de la infracción imputada a la firma importadora, y además coloca a su parte en un grave estado de indefensión, por no haber sido quien oficializó el despacho de importación.

En dicho contexto, teniendo en cuenta el carácter de la responsabilidad de Alba y las características de su intervención en el sumario aduanero, remarca que los elementos que sustentan la condena emitida por la Aduana son insuficientes, en primer lugar porque falta el elemento substancial para la determinación de la existencia de la infracción endilgada, es decir el DIT.

Entiende que no es posible que reemplacen el DIT con meras impresiones de pantalla; la DGA cuanto menos debió haber agregado una copia certificada del despacho.

Aduce que la resolución DE PRLA nº 8791/08 carece de uno de los elementos esenciales del acto administrativo: la causa, ya que al no agregar en el sumario aduanero la DIT, en original o copia certificada, el reclamo del Servicio Aduanero no puede prosperar, ya que la falta de alguno de los elementos esenciales del acto convierte al mismo en nulo, de nulidad absoluta e insanable.

Conforme lo expuesto, considera que es menester que se revoque la resolución apelada, por cuanto no puede prosperar la condena aplicada por el

Fisco, debido a que se encuentra ausente el elemento de prueba esencial a los efectos de tener por acreditada la materialidad de la presunta infracción.

Señala que, en el hipotético caso que este Tribunal, no hiciera lugar al planteo de *non bis in ídem* y entendiera que la resolución aduanera cuestionada no es nula, de todas formas no corresponde ningún reclamo a su parte porque la presente causa está prescripta.

Postula que, tal como surge de las contestaciones de oficio del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial nº 5, Secretaría nº 9, obrantes a fs. 164 y 314 del expediente del encabezado, se desprende que Enod S.A. presentó en concurso con fecha 01/08/2000, y que el mismo fue abierto el 25/08/2000. Sumado a ello, el juzgado también informó -el 14/03/2019- que la DGA no verificó en el concurso ningún crédito vinculado al DIT N° 97 001 IT04 000262 H.

Esboza que teniendo en cuenta que la DGA no verificó las sumas reclamadas en el concurso de la firma importadora, lo que hubiera correspondido, pues resulta aplicable a este proceso el plazo de prescripción previsto en el art. 56 de la LCQ (dos años desde la presentación en concurso), corresponde que se revoque la resolución aduanera traída en apelación, al encontrarse prescripta la acción del Fisco para percibir los tributos, conforme fuera manifestado en el escrito de inicio.

Hace hincapié en que el DIT involucrado venció el 29/11/98, es decir, antes de que la firma importadora se presentara en concurso, lo que implica que el Fisco se debió haber presentado a verificar en el concurso los tributos reclamados en el marco del expediente SIGEA N° 12039-146-2008 a Enod S.A. y a su parte (conf. art. 32 de la LCQ). Desde la presentación en concurso 01/08/2000, el Fisco tuvo 2 años para presentarse a verificar tardíamente (conf. art. 56 de la LCQ), lo que no ocurrió.

Aduce que de lo expuesto se desprende que sólo la Aduana es responsable de la falta de impulso en la verificación de su crédito. Es responsabilidad exclusiva del acreedor seguir el procedimiento estipulado por la ley a efectos de obtener una resolución favorable a sus intereses.

En tales condiciones, considera que la Aduana carece de legitimación para reclamar los tributos, pues no verificó su crédito en el plazo correspondiente y ha transcurrido en extenso el plazo de prescripción previsto en la normativa aplicable al caso (art. 56 de la LCQ).

Concluye que el término de prescripción dispuesto en la Ley de Concursos y Quiebras es aplicable a las obligaciones fiscales, y que la carga de verificar el crédito ante el proceso del obligado principal recae también sobre la AFIP, tal como la misma lo tiene reconocido. Derivado de esto, y de las condiciones generales de la póliza de seguro de caución, frente a la prescripción de las acciones de la Aduana, que no ha concurrido a verificar sus créditos dentro del plazo dispuesto, es que se produce la prescripción de su acción contra la tomadora, y por ende de la que le cabría eventualmente contra su parte.

Refiere a las cláusulas convenidas en la póliza de caución, donde se dispuso que: *“[l]a prescripción de las acciones contra el asegurador se producirá cuando prescriban las acciones de la AFIP-DGA contra el Tomador, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables”.*

Con respecto al argumento relativo a la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos reclamados, oportunamente planteado en el escrito de demanda, manifiesta que su parte ha tomado conocimiento de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 26 de noviembre de 2019, emitida en los autos caratulados "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas".

Pone de relieve que, en dicho precedente, la CSJN determinó que el vencimiento del plazo para presentar las declaraciones juradas de IVA e impuesto a las Ganancias determina la extinción de la facultad de la Aduana para exigir el pago de los anticipos correspondientes a dichos impuestos.

Agrega que, el igual que en el caso citado, al momento de emitirse la resolución aduanera cuestionada en autos, ya se encontraban vencidos los plazos que rigen para la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al IVA e impuesto a las ganancias, respecto de los cuales correspondía practicar las percepciones/anticipos reclamados, por lo cual se solicita que, al momento de resolver, aplique al presente caso la doctrina emanada del precedente antes citado, resolviendo, en consecuencia, que la acción del Fisco para reclamar los tributos mencionados ha prescripto.

En virtud de lo expuesto, y para el caso de que este Tribunal no hiciera lugar al planteo de *non bis in ídem* y entendiera que la resolución aduanera cuestionada no es nula, solicita que de todas formas se revoque la sentencia traída en apelación en razón de que la acción del Fisco para reclamar tributos a ALBA se encuentra a todas luces prescripta.

Por último, para el improbable caso de que esta Sala entienda que resulta procedente el reclamo tributario, deja planteada la impugnación a la suma reclamada en concepto de tributos. Con respecto a la percepción de impuesto a las ganancias incluida en la liquidación aduanera, apuntar que la alícuota general correspondiente es del 3% y no del 11% como erróneamente liquida la Aduana.

Expone que, con relación a la alícuota que debe ser utilizada, la Resolución DGI N° 3543/92, modificada por la Resolución General Nº 3955/1995 (vigentes al momento de configurarse el hecho imponible), disponía en su artículo 4 que *“[e]l monto de la percepción se determinará aplicando la alícuota del 3% (tres por ciento) sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregará todos los tributos a la importación o con motivo de ella. De tratarse de la importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador, la alícuota a aplicar a los fines dispuestos en el párrafo anterior será del 11% (once por ciento)”*. Respecto de este punto, la Circular Télex ANA N° 1272/95 aclaró específicamente que la alícuota del 11% está reservada para las personas físicas, no admitiéndose cuando el importador sea una persona jurídica, tal como es el caso de autos.

Entiende que, en función de ello, la alícuota del 11% que se aplicó es claramente incorrecta, ya que tratándose de una persona jurídica se debió utilizar la del 3%.

En definitiva, y para el caso que no se haga lugar a sus planteos de nulidad y prescripción, deja planteada la impugnación de la liquidación practicada en el sumario aduanero, solicita se efectúe nueva liquidación de acuerdo con lo precedentemente manifestado.

III.- Que, desde ya, corresponde adelantar que asiste razón a la recurrente, en cuanto a que el magistrado de primera instancia ha omitido tratar el planteo de nulidad vertido en el apartado IV, punto A), de su escrito de recursivo.

Sentado ello, con el propósito de lograr una mejor comprensión de la defensa de nulidad por violación del principio *non bis in ídem*, interpuesta por la recurrente, resulta conveniente señalar que:

(i) en las presentes actuaciones la firma Alba Compañía Argentina de Seguros -en su carácter de garante de las obligaciones tributarias asumidas por Enod S.A.- impugnó la **resolución DE PRLA nº 8791/08 emitida por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el marco del expediente administrativo n° 602.075/2002 (SIGEA nº 12039-146-2008).**

Por medio de dicha resolución, el servicio aduanero condenó a la firma Enod S.A. al pago de una multa de $81.800,70, atento a no haber regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería ingresada mediante **el despacho de importación temporal número 97 001 IT04 000262 H**, cuyo vencimiento operó el 29/11/1998. Asimismo, se formuló cargo por tributos y se intimó a la imputada y a la aseguradora Alba Compañía Argentina de Seguros S.A., al pago de la suma de $88.944,43.

Para así resolver sostuvo:

*"Que analizando la presentación efectuada por la causante cabe destacar que si bien **en autos no se localizó la DIT** en trato, la denuncia fue cursada conforme a derecho atento constancias de fs. 2/20, Obrando en el expediente las impresiones de pantalla del sistema informático María, de las que 'prima facie' surge que la temporal en trato no había sido cancelada".*

*"Que asimismo cabe señalar que si bien manifestó en su presentación que cumplió con las obligaciones a su cargo en su defensa no individualiza en modo alguno la documentación que avale sus dichos ni tampoco acompaña lo cual se encuentra dentro de la órbita de sus responsabilidades tal como lo expresa el art. 1101 'in fine' del CA; Atento eso no surgen constancias que permitan aseverar que la mercadería fue reexportada o nacionalizada".*

*"Que vencido el término concedido y siendo que de las presentes actuaciones surge que la encartada no habría regularizado dentro del plazo concedido la situación de la mercadería introducida temporalmente mediante el despacho de importación temporal número **97 001 IT04 000262 H**, Se dan en autos los elementos constitutivos de la infracción tipificada en el artículo 970 del código aduanero..."* (destacado añadido).

(ii) de la compulsa del **expediente n° 13.148/2009 (TFN n° 23.397-A),** remitido "ad effectum videndi et probandi" con fecha 10/11/2016 por el Tribunal Fiscal de la Nación al Juzgado Nacional de primera instancia n° 7 (recepcionado con fecha 15/11/2016, reservado en secretaría en el "casillero 71), y que fuera solicitado como prueba por la compañía aseguradora se desprende que:

- mediante la **resolución DE PLA n° 4270/2006** (actuación n° 608514-331-2005, SIGEA 604.037/2004), el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros resolvió **desestimar la denuncia seguida contra la firma Enod S.A. por la presunta comisión de la infracción al artículo 970 del C.A. respecto del D.I.T. n° 097 001 IT04 000262 H**, **cuyo vencimiento operaba el 29/11/1998.** Formuló cargos por la suma de $ 67.182,66 a la imputada y a la firma Alba




#11240646#292217748#20210608080031971

Compañía Argentina de Seguros por la diferencia de tributos adeudados, intimándolas al pago. Asimismo por ser dicha suma una obligación contraída con anterioridad a la sanción de la ley 25.561 consideró que era de aplicación lo dispuesto en el art. 8° del decreto 214/02, al momento del efectivo pago y lo dispuesto por el art. 4° del citado decreto por lo que se ajustará dicha suma mediante el CER, rigiendo en lo demás lo establecido por el art. 974 del C.A.

Para así resolver sostuvo:

***"Que en sobre de fs. 3 se encuentra agregado el despacho de importación nº 300372-3/1998 por el cual se importó a consumo la totalidad de la mercadería amparada por el despacho de importación temporal denunciado en autos abonando la suma de $ 21.003,73..., conforme surge de la copia de la boleta de depósito nº 9347714 de fs. 12 (...)".***

*"Que en autos se encuentran acumuladas a las presentes, la actuación nº 12049-4-2005 (ADGA 437.065/1998), a través de las cuales* ***con fecha 19/11/1998, la firma solicitó autorización para nacionalizar la mercadería amparada por la destinación de importación temporal denunciada en autos****".*

*"Que a fs. 30 el área denunciante manifiesta que '...de los hechos y de las nuevas constancias documentales agregadas a las presentes actuaciones de fs. 11 a fojas 32..., surgiría que* ***habría sido interpuesta en término la solicitud de nacionalización definitiva a consumo para la mercadería documentada en el DIT nº 97 001 IT04 00262H cuyo vencimiento operaba el 29/11/1998 mediante el expediente ADGA 437065/98 oficializado el 19/11/98****. Asimismo consta certificado el pago respecto de los derechos únicamente no así del resto de los importes garantizados en el DIT trato".*

*"Que atento ello, a fs. 38 se remiten las presentes actuaciones a la Sección Procedimientos Técnicos a efecto de que informe si la situación de la mercadería introducida mediante el despacho de importación temporal denunciado en autos fue regularizada en tiempo y forma mediante el despacho de importación obrante en sobre de fs. 4".*

*"Que a fs. 39* ***la dependencia arriba mencionada informa que no hay mercadería en infracción atento que el material en trato habría sido nacionalizado en tiempo y forma mediante DUA nº 98 001 IC83 300372-3 (…)****".*

***"Que conforme surge de autos la firma importadora nacionalizó la mercadería amparada por la destinación denunciada en autos mediante el despacho de importación n 300372-3/1998, oficializado con fecha 25/11/1998, es decir antes del vencimiento del plazo de dicha destinación"*** (énfasis agregado).

Con relación a la obligación tributaria ponderó que, la importadora solo había abonado el rubro derechos, no así los demás rubros por lo que consideró que la obligación tributaria no se encontraba cancelada en su totalidad y en consecuencia, formuló cargos por la diferencia tributaria.

- contra dicha resolución las firmas Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. y Enod S.A., en su carácter de aseguradora e importadora respectivamente, interpusieron sendos recursos de apelación por la diferencia tributaria.

- con fecha 10 de marzo de 2008 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió acumular el expediente número 23.499-A caratulado "Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. c/ dirección general de aduanas s/ recurso de apelación" al n°

23.397-A caratulado “Enod SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”.

- **con fecha 10/07/2008 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución DE PLA n° 4270/2006** del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en cuanto formuló cargos por tributos, con costas.

Para así resolver, en ajustada síntesis, **concluyó que en el presente caso había operado la prescripción de la acción del fisco para reclamar tributos** (solución que congruentemente se hacía extensiva a la aseguradora apelante, aunque referido a otra normativa en materia de prescripción), toda vez que el **hecho generador de la obligación tributaria se había configurado el 29/11/98 por el vencimiento de la importación temporaria** (fecha que no se encontraba controvertida), por lo cual el plazo de prescripción quinquenal había comenzado a correr el 1/01/1999 y debió operar el 1/01/2004.

Precisó que en la especie no se había decretado la apertura del sumario, dado que la resolución aduanera había desestimado la denuncia.

Indicó que la **liquidación tributaria**, objeto de la litis, recién se había **formulado con posterioridad al 23/02/2006**, siendo notificada a la importadora y la aseguradora el 14/08/2007 y el 19/09/2007, respectivamente, **por lo cual se había interrumpido la prescripción, en los términos del art. 806 inc. a) del C.A.**

- contra dicha resolución el Estado Nacional interpuso recurso de apelación con fecha 26/09/08 **agraviándose únicamente de la imposición de las costas**.

- con fecha **29/09/2009 la Sala V del Fuero rechazó los recursos de apelación interpuesto por la Dirección General de Aduanas** y confirmó la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas.

IV.- Que puestos de relieve los antecedentes del caso, resulta conveniente recordar los estándares del argumento propuesto por la firma actora, relativos a la vulneración de la violación del *non bis in ídem*, ya que entiende que fue sancionada dos veces por la misma causa.

En ese sentido, cabe precisar que para que se verifique el cercenamiento de la garantía enunciada deben concurrir los siguientes tres elementos: i) identidad de persona perseguida, ii) tratarse del mismo hecho y iii) ser idéntica la fuente de la persecución (conf. –en sentido concordante– D' Albora Francisco, “Código Procesal Penal de la Nación. Anotado, Comentado y Concordado”, Tomo I, Lexis-Nexis, 2009, página 9).

Explicado de otra manera, el principio *non bis in ídem “conlleva, en primer lugar, la prohibición de duplicidad: esto es, excluye la posibilidad de imponer, en base a los mismos hechos, dos o más sanciones administrativas*”, duplicidad que sólo se excluye cuando entre ambas sanciones exista identidad de sujeto, hecho y fundamento (Sala I, *in re* “Asatej S.A. C/ EN -SCI- DISP 175/08 (EXPTE S01:94818/06)”, del 1/02/12, y sus citas y esta Sala *in re:* “Chemical Fi S.R.L. c/ EN – M. Seguridad – Subsecretaría de Lucha Contra el Narcotráfico s/ Registro Nacional de Precursores Químicos - Ley 26.045 - art. 16”, expte. n° 47.913/2018 del 25/10/2018).

A mayor abundamiento, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que el principio del *non bis in ídem* incluye: (i) la

prohibición de ser juzgado más de una vez por el mismo hecho; (ii) la prohibición de ser perseguido más de una vez por el mismo hecho.

En este último punto, para ser más precisos, se veda *"... la exposición al riesgo de que ello ocurra [la aplicación de una pena] a través de un nuevo sometimiento a proceso de quien ya lo ha sido por el mismo hecho..."* (*Fallos* 299:221, y *Fallos* 272:188). Cercano a nuestro tiempo, el citado Tribunal ha señalado que en el ámbito nacional *"la garantía puede ser entendida como aquella que impide la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo hecho"*, y añadió que *"no se trata exclusivamente de que una persona sea condenada dos veces por el mismo hecho, sino que basta para incurrir en la violación de la garantía con que se la someta al riesgo por medio de un nuevo proceso de que pueda ser condenada"* (*Fallos, 3*26:2805; esta Cámara Sala V, *in re*: expte. 27782/2014, "Ortiz, Selva Rossana c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", del 25/06/15), lo que resulta aplicable *mutatis mutandi* a supuestos como el de autos -en el cual las condenas al pago de tributos no fueron resultado de un proceso penal sino un procedimiento administrativo sancionador de naturaleza tributaria-, ya que el *non bis in ídem* es una garantía constitucional no exclusiva de los procesos penales.

En el *sub examine* de la reseña efectuada en el considerando precedente se advierte que en las resoluciones aduaneras nros. 4270/2006 y 8791/08 se encuentran involucrados los mismos sujetos (Enod S.A. y Alba Compañía Argentina de Seguros S.A.), vinculados por una única situación (mercadería introducida mediante el Despacho de Importación Temporal n° 97 001 IT04 000262H, con vencimiento el 29/11/1998) y respecto de lo cual, las objeciones formuladas por la administración, en cuanto aquí importa, son coincidentes en tanto ambas resoluciones son consecuencia de las denuncias que el servicio aduanero formulara contra la firma Enod S.A., en los términos del art. 970 del C.A., atento a considerar *"prima facie"* que no se habría regularizado dentro del término concedido la mercadería introducida mediante el Despacho de Importación Temporal n° 97 001 IT04 000262 H.

Ello demuestra, que en el caso se configura una situación violatoria del principio *non bis in ídem*, que resulta inaceptable, toda vez que la aquí recurrente fue sometida a dos sumarios aduaneros y condenada en definitiva dos veces al pago de tributos por la misma operación aduanera (D.I.T. nº 97 001 IT404 000262H).

En tales condiciones, la resolución n° 8791/2008 debe ser dejada sin efecto, puesto que formuló un cargo tributario a la aquí actora por la misma operación de importación que la resolución n° 4270/2006.

Cabe precisar que, tal como se señalara *supra*, si bien mediante la resolución DE PLA nº 4270/2006, el servicio aduanero desestimó la denuncia seguida contra la firma Enod S.A. (por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del C.A)., por considerar que la firma importadora había nacionalizado la totalidad de la mercadería amparada por la destinación nº 97 001 IT04 000262 H, **mediante el despacho de importación n° 98 001 IC83 300372-3** (oficializado el 25 de noviembre de 1998), sin perjuicio de ello formuló un cargo tributario por considerar que la obligación tributaria no había sido cancelada en su totalidad.

A ello cabe agregar, que el reclamo tributario contenido en la resolución aduanera n° 4270/2006 fue revocado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en la sentencia de fecha 10/07/2008, por considerarse que se encontraba prescripta la facultad de la Aduana para reclamar el pago de tributos, decisión que no fue apelada por el servicio aduanero; sin embargo, es claro que tal circunstancia ciertamente no invalida cuanto se viene exponiendo, habida cuenta que malgrado la extinción de la facultad de imponer tributos (resultante del mencionado fallo), lo real y concreto es que se mantiene vigente en toda su entidad y efectos jurídicos, la doble imputación, que fuera formulada al mismo sujeto, por una misma operación aduanera y con base en análogo fundamento (la falta de cancelación total respecto de los impuestos adeudados por la importación)

En virtud de lo expuesto y dado que en definitiva, al margen de la revocación dispuesta por el Tribunal Fiscal de la Nación, la autoridad aduanera dispuso la instrucción de dos sumarios e impuso el deber de abonar tributos por la misma operación y por la misma causa, corresponde hacer lugar al recurso de apelación de la firma Alba Compañía Argentina de Seguros S.A., y en consecuencia revocar la sentencia apelada, dejando sin efecto la resolución DE PRLA n° 8791/2008, respecto de la aquí actora.

V.- Que, en atención al modo en que se decide, resulta inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

VI.- Que las costas de ambas instancias se imponen a la demandada vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota del que no existen razones que justifiquen apartarse (arts. 279 y 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

Por ello, este Tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso interpuesto por la firma Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, dejando sin efecto la resolución DE PRLA n° 8791/2008, respecto de la aquí actora; con costas de ambas instancia a la demandada (arts. 279 y 68, 1° parte del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

*Fecha de firma: 08/06/2021*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*

#11240646#292217748#20210608080031971