82/2019 ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA (TF 28534-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En la Ciudad Autónoma de 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 los autos **"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"**, y

La Dra. Clara María do Pico dijo:

I. La sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, luego de rechazar, sin costas, los planteos de nulidad y prescripción formulados por la firma Aseguradora de Créditos y Garantías SA, resolvió confirmar parcialmente el art. 3º de la resolución (DE PRLA) nº 3738/2010. Así fue que mantuvo la exigencia de los tributos allí determinados (excepto en lo que concierne al derecho adicional) declarando que la aseguradora adeuda por dichos conceptos, más intereses al 31/03/2018, la suma de $ 86.394,69, sin perjuicio de los accesorios que se devenguen a la fecha del efectivo pago.

Distribuyó las costas según sus respectivos vencimientos, las que estimó en un 48% a cargo de la actora y un 52% a cargo de la demandada.

Sostuvo su postura en las siguientes consideraciones:

(i) En las actuaciones administrativas nº 12197-12546-2005 se instruyó sumario a la firma Infineum Argentina S.A. por infracción al art. 970 C.A. con respecto al DIT nº 02 001 IT16 000020 L, citando en garantía a la compañía de seguros aquí actora. El sumario culminó con la sanción de multa a la importadora (art. 1º de la resolución (DE PRLA) nº 3738/10) y formulación de cargo por los tributos adeudados a la imputada y la compañía de seguros (por los rubros afianzados de acuerdo a la póliza nº 733924).

(ii) El planteo de nulidad de la actora, articulado sobre la base de la denegatoria a producir prueba ofrecida en sede administrativa, no podía ser

Fecha de firma: 12/09/2019
Alta en sistema: 13/09/2019
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO EDUARDO FACIO (EN DISIDENCIA), JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZ DE CAMARA

#33062261#238061621#20190823104912520

aceptado por haber contado con la posibilidad de acreditar sus dichos durante el trámite ante el Tribunal Fiscal.

(iii) En relación a la prescripción opuesta, toda vez que el vencimiento de la DIT operó en el año 2003, la apertura del sumario el 7/07/2006 suspendió su curso (art. 805 inc. a del C.A.) hasta el dictado de la resolución en cuestión el 31/05/2010. A su vez, el curso de la prescripción de la acción tributaria continuó desde el 1/06/2010 y se interrumpió nuevamente por las respectivas notificaciones de la exigencia tributaria a la importadora y a la propia actora (art. 806 inc. a del CA). Este último plazo de prescripción se encuentra suspendido desde el 27/09/2010 por la interposición del recurso de autos. Por dichas razones, este planteo fue desestimado.

(iv) De las constancias agregadas a la causa surge que la mercadería ingresada mediante la DIT nº 02 001 IT16 000020 L bajo el régimen del decreto 1439/96, se encontraba sin reexportar ni nacionalizar, produciéndose así los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos (arts. 274 y 970 del C.A.).

(v) En lo que concierne a los rubros alcanzados por la cobertura de la póliza, del cuerpo del DIT aquí involucrado surge que para la estimación del monto que se garantizó se encuentran incluidos tanto el IVA adicional como el anticipo del impuesto a las ganancias.

(vi) La resolución general DGI 3543/92 estableció un régimen de percepción del impuesto a las ganancias a cargo del servicio aduanero, aplicable a las operaciones de importacion definitiva de bienes, con alícuotas diferenciales según el destino del bien. Desde esa perspectiva, dado que la mercadería importada al amparo del DIT en cuestión se efectuó con la finalidad de ser utilizada para su posterior comercialización mediante la reexportación, correspondía en este caso la aplicación de la alícuota del 3%.

(vii) De conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "*IEF Latinoamericana SA*" y "*Frisher SRL*", correspondía excluir el derecho adicional de la liquidación efectuada por el

servicio aduanero y, en su consecuencia, efectuar la reliquidación de la deuda tributaria.

(viii) La suma garantizada a través de la póliza nº 733924, (u$s 25.000), cubría el monto que en concepto de tributo reclamó el servicio aduanero ($ 22.080,77).

II. Disconforme con lo decidido apeló la actora (fs. 81), y expresó agravios a fs. 88/92, que no fueron contestados.

Señaló que la apertura de instrucción del sumario había dispuesto que las actuaciones pasaran a la División Registro De Importaciones a fin de que se agregara la carpeta original de la destinación denunciada en autos. La ausencia de esa documentación impedía determinar con precisión qué mercadería habría sido despachada a plaza, el vencimiento de la importación y si hubo solicitudes de prórroga.

Por ello, sostuvo que la División Verificación no pudo haber emitido dictamen válido sobre clasificación y valoración de la mercadería al vencimiento de la importación temporaria, conforme lo exige el artículo 1094, inc. b), del C.A., y , por lo tanto, haber producido la interrupción y suspensión de la prescripción de las acciones del fisco.

Explicó también que ha operado la prescripción del reclamo referido al impuesto a las ganancias y al valor agregado, pues conforme surge del artículo 56 y siguientes de la ley 11.683, el plazo de 5 años para efectuar el ingreso de esos gravámenes venció el 1 de enero de 2009 y no consta en las actuaciones administrativas ningún hecho que haya producido algun efecto suspensivo o interruptivo, en los términos de los artículos 65 y 67 de aquella norma.

Por último, ante la eventualidad de que sean rechazados sus planteos de prescripción argumentó que no proceden las percepciones por anticipo de impuestos, con sustento en que el pago a cuenta de ese tributo debió ser ingresado

antes del cierre del período anual del ejercicio fiscal en el que se produjo el hecho imponible.

III. Sentado ello, cabe examinar en primer lugar si en las presentes actuaciones llegó a producirse la prescripción de la acción del Fisco para exigir tributos.

De acuerdo con lo que surge del expediente administrativo nº 12197-12546-2005 (acompañado a la causa), el cómputo de la prescripción se inició el 1º de enero de 2004 —en función del vencimiento de la DIT nº 02 001 IT16 20 L el 17/01/03— y se suspendió con el dictado del acto que dispuso la instrucción del sumario (fs. 8) el 7 de julio de 2006 (art. 805 C.A.). Ahora bien la actora opone la invalidez de dicho acto y por ende la imposibilidad de otorgarle el efecto suspensivo del cómputo de la prescripción por considerar incumplidos los recaudos que impone el art. 1094 del CA.

Lo cierto es que, al confrontar el auto que dispuso la instrucción del sumario, no aprecio el referido incumplimiento a los aspectos cuestionados. Ello es así porque luce suficientemente clara la imputación formulada y, además, existe constancia previa de liquidación de tributos a fs. 6 y 7 (ver en el mismo sentido mi voto en la causa "*ABB SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 26 de septiembre de 2017). Por ello, no corresponde acoger la defensa intentada.

IV. El agravio de la actora relativo a la prescripción de los impuestos (IVA y percepciones de IVA adicional y de impuesto a las ganancias), con sustento en que se omitió considerar las normas que sobre el tema establece la ley 11.683, resulta inatendible, de conformidad con el principio de congruencia (arg. art. 277 C.P.C.C.N.).

El cuestionamiento aludido, formulado recién al tiempo de expresar agravios contra la sentencia del Tribunal Fiscal, deviene extemporáneo y debe ser desestimado, toda vez que el mismo debió haber sido introducido en el escrito recursivo presentado ante aquel organismo jurisdiccional, a fin de que ese aspecto integre la *litis*. Ello es así, atento a que el principio de congruencia impone a los

jueces pronunciarse respetando los límites que resultan de las pretensiones deducidas en el juicio (conf. art. 277 del C.P.C.C.N.).

V. Finalmente, el planteo subsidiario sobre la improcedencia de las percepciones de IVA y Ganancias debe ser también rechazado. Es que, de acuerdo con la jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la retención debe ser efectuada por el agente de retención sin perjuicio de que se las considere un pago a cuenta del tributo y se encuentre culminado el período fiscal al cual se refiere (Fallos: 308:442; cuya doctrina, en lo sustancial, ha sido reiterada recientemente en las causas nº 306/2013 (49-S)/CS1 y 172/2013 (49-S) /CS1, caratuladas "*San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI*", con sentencia del 27 de octubre de 2015). Máxime cuando el rol que el ordenamiento asigna a la Aduana (artículo 22 de la ley 11.683, los artículos 27 y 51 de la ley del IVA, el decreto 2394/91, el artículo 39 de la ley del Impuesto a las Ganancias, el decreto 1076/92, y las RG DGI 3431/91 y 3543/92) se funda en razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria derivadas de que la procedencia de los impuestos se encuentra subordinada a su previa verificación (en el caso, el estudio de valor de la operación documentada), tarea que, precisamente, está a cargo del mencionado organismo aduanero (esta sala, causa "*Televisión Federal SA (TF 31023-A) y otro c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento de 9 de mayo de 2019).

Por las razones expuestas, **VOTO** por desestimar el recurso de la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. y, en consecuencia, confirmar la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas de esta Alzada por su orden, en atención a la inactividad de la contraria (artículo 68, segundo párrafo, del C.P.C.C.N.).

La Dra. Liliana María Heiland adhiere al voto que antecede.

El señor juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto las consideraciones expuestas en los puntos I y II del voto de la señora jueza Clara María do Pico.

II. La primera cuestión a decidir consiste en determinar si el auto de apertura del sumario resultó hábil o no para suspender el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas por infracciones aduaneras y para requerir el pago de tributos, de conformidad con los requisitos establecidos en el artículo 1094 del Código Aduanero.

Dicho artículo establece que "En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

III. Esta sala ha puesto de resalto que, tal como se señala en la exposición de motivos del Código Aduanero, la determinación de los hechos que se reputan constitutivos de la infracción resulta de vital importancia, pues no solamente el imputado podrá tener cabal conocimiento de los ilícitos investigados —lo que incide en un mayor amparo de su derecho de defensa (ver sección 14, título 2, capítulo 3 de la Exposición de Motivos)— sino que, además, implica la primera intervención del administrador aduanero, quien frente a la posibilidad de desestimar la denuncia u ordenar ampliar la investigación, resuelve disponer la apertura del sumario por entender que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento.

Teniendo en cuenta, entonces, la finalidad del auto de apertura, explicitada en el párrafo que antecede, se exhibe con mayor fuerza de convicción la necesidad de que de éste surja de la manera más clara y precisa posible los hechos que se reputan constitutivos de la infracción que se pretende investigar (causas "*Enod SA*

c/ DGA", "*Arcangel Maggio SA c/ DGA*", "*ABB SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", y "*Ferrero Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" pronunciamientos del 10 de septiembre de 2013, del 14 de julio de 2016, del 26 de septiembre de 2017 y del 12 de marzo de 2019).

IV. Desde esa perspectiva, corresponde advertir que de conformidad con lo que surge de las actuaciones administrativas 12197—12546—2005, no puede otorgarse al auto de apertura del sumario (fs. 8) los efectos de suspender el curso del plazo de prescripción según lo previsto en el artículo 805, inciso a), del Código Aduanero, por cuanto aquél no cumple con los requisitos contemplados en el artículo 1094 del mismo cuerpo legal.

En efecto, ese auto —del 7 de julio de 2006— dice: "VISTO la denuncia efectuada contra la firma 'INFINEUM ARGENTINA S.A.' […] por incumplimiento al Régimen del art. 970 del C.A. con respecto a la mercadería ingresada a través del D.I.T. 02 001 IT16 20L, cuyo vencimiento habría operado con fecha 17/01/03 […]. Pasen las actuaciones a la DIVISIÓN REGISTRO DE IMPORTACIÓN, a fin que se sirvan agregar la carpeta de la destinación denunciada en autos. Cumplido vuelva" (fs. 8).

Recién el 9 de marzo de 2009 la división de registro de importación adjuntó el requerido DIT (fs. 9/10), en cuya oportunidad ya se encontraba cumplido el plazo de prescripción previsto en los artículos 803 y 804 —referente a los tributos — del Código Aduanero.

En ese contexto, cabe señalar que la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero con fundamento en la violación al régimen de importación temporaria puede configurarse por diversas causas —falta de regularización de la mercadería ingresada temporariamente, o regularización fuera de término, o someter la mercadería a una finalidad distinta a la denunciada, entre otros supuestos—, por lo que se advierte que en el caso al momento del dictado del auto de apertura no se encontraban determinados con claridad los hechos constitutivos

de la infracción imputada (mi voto en la causa nº 87.454/2017, "*Ferrero*", ya citada; Sala II, causa "*Ferrero Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 28 de diciembre de 2017).

V. Por esa razón, el acto de apertura del sumario (fs. 8) carece de aptitud para suspender la prescripción de las acciones del Fisco para percibir tributos (esta sala, causas "*Enod SA*" y "*Ferrero*", citadas, y Sala II, causa "*Ferrero*" citada).

VI. En virtud del modo en que se decide, resulta insustancial el tratamiento de los restantes agravios.

En mérito a lo expuesto voto por revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, dejar sin efecto la resolución 3738/10, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y artículo 1163 del Código Aduanero).

En función del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el tribunal por mayoría **RESUELVE:** desestimar el recurso de la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. y, en consecuencia, confirmar la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas de esta Alzada por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Clara María do Pico **Liliana María Heiland**

Rodolfo Eduardo Facio
(en disidencia)