República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-37848307-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Abril de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 36.104-A - PARANA S.A. DE SEGUROS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**PARANA S.A. SEGUROS c/DGA s/recurso de apelación**", expediente n° **36.104-A**.

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 8/19 vta. la firma PARANA S.A. SEGUROS apela la Resolución de PRLA n° 2177/14 por la cual se condena en su carácter de garante de la obligación tributaria al pago de los tributos adeudados con respecto al DIT n° 03 073 IT14 003113 C. Relata que debe responder hasta la suma máxima garantizada por la póliza de seguro de caución. Aduce que su obligación como garante se limita a los tributos de importación y no comprende a todos los gravámenes que adicionalmente retiene el servicio aduanero (IVA adicional y ganancias), y es bajo este análisis que impugna la liquidación tributaria en relación con la alícuota de ganancias. Manifiesta que esta firma no debe responder por la mora del importador y que no se ha discriminado correctamente la fecha a partir de la que se devengan. De igual manera, expone la improcedencia del derecho adicional. Aclara que la exigencia tributaria no puede exceder el límite económico de la garantía otorgada a través de la póliza n°11.395. Se agravia de la resolución, toda vez que entiende que la misma es arbitraria y viola el principio de defensa en juicio al omitir los medios de prueba ofrecidos. Cita jurisprudencia, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 28/35 vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido, formula una negativa general respecto de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Agrega que los argumentos opuestos por la apelante no han podido desvirtuar la configuración de la infracción prescrita en el art. 970 del CA. Hace hincapié en la finalidad del seguro de caución. Cita el artículo 274 del C.A al que considera de aplicación al caso, y argumenta que el mencionado artículo establece que la mercadería sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo cuando hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin

que se hubiera cumplido con la obligación de reexportar o en el caso de no cumplirse las obligaciones impuestas como condición al otorgamiento del citado régimen. Afirma que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Hace reserva de Caso Federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 36 se tiene por contestado el traslado. A fs. 38 se abre la causa a prueba y se tiene por acompañadas las act. adm. correspondientes a la presente causa. A fs. 48 se tiene presente el desistimiento efectuado por la actora respecto de la prueba informativa. A continuación, se elevan los autos a esta Sala "F", quedando en estado de dictar sentencia.

IV.- Que la Actuación 12209-2716-2006 se inicia con el acta denuncia 451/06 DV REIM, formulada contra la importadora CÍA. CONSTRUCTORA DE EMBARCACIONES S.A, en relación a la destinación 03 073 IT14 003113 C, cuyo sobre contenedor se agrega a fs. 4. A fs. 6 obra la clasificación, valoración y aforo de la mercadería en presunta infracción. A fs. 22 se practica la liquidación tributaria. A fs. 17/19 ref. obra copia de la garantía 14374 Y afectada al DIT involucrado. A fs. 25/vta., con fecha 03/02/14 se dispone la instrucción del sumario, se corre vista a la importadora y se cita en garantía a la aseguradora. A fs.37 /vta., con fecha 04/02/14, la firma PARANA S.A. se notifica de la corrida de vista. A fs. 33/36 vta. presenta su descargo. A fs. 39 se provee su presentación. A fs. 43 se declara la rebeldía de CÍA. CONSTRUCTORA DE EMBARCACIONES S.A. Finalmente, a fs. 45/47, con fecha 06/05/14, se dicta la Resolución DE PRLA n° 2177/14, aquí apelada.

V.- Que la actora sostiene que la Resolución apelada es arbitraria y que viola el principio de defensa en juicio al omitir los medios de prueba ofrecidos.

Que no le asiste razón a la recurrente, atento a que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada la indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia, por la cual, atento a la posibilidad, tanto de la firma importadora como de la aseguradora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Que ello es así por estricta aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros Fallos: 205-549 y 267-393).

VI.- Que, a continuación, corresponde analizar si la Resolución DE PRLA n° 2177/14, por la que se formula cargo a la aseguradora PARANA S.A DE SEGUROS en concepto de tributos más los intereses del art. 794 del CA, en su carácter de garante de las obligaciones emergentes del DIT n° 03 073 IT14 003113 C, por el que la importadora "CÍA. CONSTRUCTORA DE EMBARCACIONES" habría cometido la infracción tipificada en el art. 970 del CA, se ajusta a derecho.

Que el art. 970 del Código Aduanero sanciona con multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: "La mercadería que hubiere sido

sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar; b) no se cumpliere con las obligaciones impuestas como condición de otorgamiento del régimen salvo que se tratare de las obligaciones meramente formales". El apartado 2 dispone "...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

Que el importador-tomador mediante el DIT n° 03 073 IT14 003113 C oficializado el 09/12/2003, documentó la importación temporaria de insumos para la construcción de barcos, mercadería clasificada en la PA SIM 8408.10.90.000W en los términos de lo normado en el Decreto n° 1439/96 por un plazo de 365 días, con vencimiento el 08/12/2004, garantizando derechos de importación, tasa de estadística y derecho adicional, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que la forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga de los DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditado la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido por la norma.

Que ni en esta instancia ni en la instancia aduanera, se aportó prueba tendiente a demostrar el cumplimiento de la operación de importación temporaria aquí involucrada por lo que corresponde por tener configurada la infracción prevista y penada por el artíuclo 970 del Código Aduanero.

En consecuencia, producido el hecho generador de la obligación tributaria, importación para consumo irregular, de la mercadería documentada en el DIT 03 073 IT14 003113 C y de conformidad con lo establecido en el art. 274 del Código Aduanero, corresponde el pago de los tributos vigentes al momento en que se configura el hecho imponible, en el caso el vencimiento del plazo para la permanencia de la mercadería, momento que establece el art. 638 inc. e) del Código Aduanero.

VII.- Que surge del cuerpo del DIT involucrado en autos que los tributos garantizados por la aseguradora y posteriormente exigidos por la Aduana fueron: derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, IVA, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que, corresponde a continuación determinar la exigencia tributaria.

Con relación a las percepciones de IVA adicional y Ganancias que se reclaman en estos autos, debe señalarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sent del 26/11/2019, se expidió, señalando que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos".

"Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad

y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

Que, sostuvo que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

Que resultando de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la CSJN ha precluído, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana, con costas al fisco.

VIII.- Que, en relación a la aplicación del derecho adicional, corresponde aplicar al caso de autos el fallo del Alto Tribunal recaído en la causa “IEF Latinoamericana SA” sent. del 14/8/13, en el que aplica y remite en lo pertinente a las consideraciones y criterio establecido en la causa “Frisher SRL” del 14/8/13, en la que revocó la exigencia del derecho adicional previsto en el art. 15 de la resol ME 72/92, limitando el pago solo en los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y en este sentido señaló que “...quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de las sanciones previstas por el art. 970 del CA pues tal conducta constituye - en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal...” y, por ende corresponde revocar el derecho adicional que se exige en la causa, con costas al fisco nacional.

IX.- Que por lo expuesto precedentemente corresponde liquidar los tributos exigibles en relación a la mercadería del despacho de importación temporaria no regularizada, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero (ver fs. 7 de las act adm.).

ITEMS	Valor en aduana U$S	Derechos de importación	Estadística (0,5%)	Base IVA	IVA (21%)	Total
1)	31475,19	0	0	31475,19	6609,78	6609,78
2)	2138,26	523,87 (24,5%)	10,69	2672,82	561,29	1095,85
3)	427,65	74,84 (17,5%)	2,14	504,63	105,97	182,95
4)	577,33	112,58 (19,5%)	2,89	692,8	145,48	260,95

5)	206,83	36,2 (17,5%)	1,03	244,06	51,25	88,48
6)	149,68	29,19 (19,5%)	0,75	179,62	37,72	67,66
7)	192,44	37,53 (19,5%)	0,96	230,93	48,49	86,98
TOTAL U$D						8392,65

X.- Que, conforme surge de la reliquidación que antecede el importe de la deuda tributaria asciende a la suma de OCHO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESEINTA Y CINCO CENTAVOS (U$D 8,392,65)

XI.- Que, cabe señalar que la obligación tributaria comprende también los intereses que adeude el importador desde que comenzaron a devengarse. Ello en virtud de lo prescripto en el art. 1580 del Código Civil y Comercial, que en su parte pertinente, establece que "(...) excepto pacto en contrario la fianza comprende los accesorios de la obligación principal".

XII.- Que sobre el importe de los tributos corresponde el pago de intereses establecidos en el art. 794 del CA que deben computarse sobre el capital desde el vencimiento del plazo de diez (10) días computados a partir del 04/02/2014, fecha de notificación de la corrida de vista a la aseguradora que responde por su propia mora (ver fs. 41 vta. de las act. adm.). Es decir que los intereses se devengan desde el 18/02/2014.

XIII.- Que, respecto a la responsabilidad de la actora PARANA S.A. DE SEGUROS, cabe señalar que mediante la póliza n° 11.395, cuya copia fue agregada a fs. 17 ref./19 ref. de las act., la actora garantizó el pago de tributos correspondientes a la importación temporaria n° 03 073 IT14 003113 C hasta la suma de $98.042, con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora, como consecuencia de la operación de la importación temporaria documentada mediante DIT 03 073 IT14 003113 C.

Que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro (Fallos 315:1406); es una fianza y no un seguro, ya que pertenece a los contratos de garantía cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora, pues cumple con las mismas funciones económicas que las garantías que un determinado deudor otorga a favor de su acreedor para asegurarle el cumplimiento de una futura obligación pecuniaria (Cfme. C.N.Com. Sala B del 11-3-97 "Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ De los Electrónica SA y otros"). La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reafirmado que el seguro de caución es un contrato de garantía cuya finalidad es garantizar a favor del tomador, y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto

de una caución real en poder del comitente (fallos 321:3334) (Cfme. C.N.A.C.A.F Sala III “Aseguradora de Créditos y Garantías SA” sent. del 14-12-01).

Que de la naturaleza jurídica del seguro de caución y de las condiciones generales de la póliza n° 11.395, resulta que una vez formulado el cargo o existiendo resolución firme que establezca la responsabilidad el Tomador y el monto, la AFIP-DGA tendrá derecho a requerir del Tomador o del Asegurador el pago pertinente (art. 3). Los derechos que corresponde a la AFIP contra el Tomador, en razón del siniestro cubierto por la póliza, se transfieren al Asegurador hasta el monto de la indemnización pagado por éste (art. 4). La Aduana en su carácter de asegurado frente al incumplimiento de la obligación por parte del tomador del seguro tiene acción directa contra el asegurador, por lo que en el caso la firma PARANA S.A DE SEGUROS es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de $98.042 que es el límite de la responsabilidad establecida por su póliza.

XIV.- Que, según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a la suma de U$D 8,392,65, en concepto de derechos de importación, tasa de estadistica e IVA. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su total y efectivo pago, en los términos de los art. 194, 1101 y 1103 C.A.

Que, por lo tanto el importe que podrá exigirse a PARANA S.A. DE SEGUROS es hasta el monto máximo garantizado mediante la póliza n°11.395; o en su caso, el importe en concepto de los tributos adeudados, si este último resultare inferior. Ello, más los intereses del art. 794 del C.A.

Por lo expuesto VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente el artículo 3 de la Resolución DE PRLA n° 2177/14 en cuanto intima a la recurrente el pago de tributos por la suma de OCHO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 8392,65) con más los intereses previstos en el art. 794 del CA desde el 18/02/2014 hasta la fecha de efectivo pago, con costas a la actora.

2.- Declarar que el importe que se le podrá exigir a la aseguradora es hasta el monto máximo garantizado mediante la póliza n°11.395; o en su caso, el importe en concepto de los tributos que por la presente se confirman, si este último resultare inferior. Ello, más los intereses del art. 794 del C.A.

3.- Revocar la resolución apelada en cuanto a la exigencia del derecho adicional (U$D 8440,17) y las percepciones de IVA adicional y Ganancias ($27792,03), con costas al fisco.

El Dr. Pablo Adrián Garbarino dijo:

I.- Que adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal preopinante, con excepción de lo señalado respecto de la tasa de interés aplicada en la especie.

II.- Que, en efecto, y sin perjuicio de la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes “Orazio Arcana“, del 18/03/1986 (Fallos: 308:283) y “Neumáticos Goodyear S.A.”, del 9/11/2000 (Fallos: 323:3412), la que indudablemente ha respondido, en cada oportunidad, al contexto económico y social en el que dichos pronunciamientos fueron emitidos, cabe colegir que la utilización de

tasas con guarismos diferenciales de la magnitud de las que se aplican en los supuestos donde interviene el Fisco Nacional como actor y como demandado patentizan un evidente contraste y marcan una desproporción totalmente irrazonable , no cumpliendo con su verdadera función, cual sería resarcir la mora en el cumplimiento de las obligaciones, sino que más bien constituyen un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro de los derechos de los particulares; máxime cuando la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que “el poder estatal de crear impuestos no es omnívodo ni ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requiere que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas” (Fallos 235:883, 332:1571; entre muchos otros).

Por lo tanto, por estrictas razones de equidad y justicia tributaria la deuda aduanera en cuestión debe fijarse en sus justos y éticos límites, (mutatis mutandi voto del suscripto –en disidencia- de fecha 21 de diciembre de 2018 in re “Alpemar S.R.L., entre otros, que tramitara por ante la Vocalía de la 16°Nominación, donde se redujo la tasa de interés resarcitorio en dólares que aplica el Fisco Nacional en caso de mora del contribuyente del 3% al 1% mensual), principalmente bajo el actual contexto social de inestabilidad y crisis económica y financiera.

Por ello, corresponde que a los fines de calcular los intereses resarcitorios devengados en la presente litis se utilice la tasa para operaciones en dólares contemplada en el artículo 3° de la Resolución 559/2022 (B.O. 25/8/2022), siendo que dicha normativa es sobreviniente a la doctrina sustentada oportunamente por el suscripto en materia de tasas de interés en el precedente supra relatado, por lo que la tasa de interés resarcitorio aplicable a las obligaciones objeto de la presente litis debe ser del 0,83% mensual, es decir, del 9,96% anual. **ASI LO VOTO**

El Dr. Christian Marcelo Gonzalez Palazzo dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Confirmar parcialmente el artículo 3 de la Resolución DE PRLA n° 2177/14 en cuanto intima a la recurrente el pago de tributos por la suma de OCHO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (U$S 8392,65) con más los intereses previstos en el art. 794 del CA desde el 18/02/2014 hasta la fecha de efectivo pago, con costas a la actora.

2.- Declarar que el importe que se le podrá exigir a la aseguradora es hasta el monto máximo garantizado mediante la póliza n°11.395; o en su caso, el importe en concepto de los tributos que por la presente se confirman, si este último resultare inferior. Ello, más los intereses del art. 794 del C.A.

3.- Revocar la resolución apelada en cuanto a la exigencia del derecho adicional (U$D 8440,17) y las percepciones de IVA adicional y Ganancias ($27792,03), con costas al fisco.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.03 18:03:59 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.05 18:55:52 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.05 20:03:48 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.05 20:03:48 -03:00