República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-124328227-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Diciembre de 2021

Referencia: Expediente Nº 19.368-A "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. y su acumulado Nº 19.388-A c/DGA s/ Apelación" - Sentencia

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación) y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación", expediente N° 19.368-A** y su acumulado caratulado: **"STEIN FERROALEACIONES S.A.C.I.F.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación", expediente N° 19.388-A;**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 10/24 se presenta por apoderado, la empresa Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. e interpone recurso de apelación contra el punto 3º de la Resolución Nº 4173/2003, dictada en el expediente EAAA N° 602.266/01, por medio del cual se resolvió condenar a la firma Stein Ferroaleaciones S.A. por infracción al art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de la suma de $ 19.117 en concepto de tributos, en carácter de aseguradora de la firma imputada. Relata que mediante el DIT Nº 98 001 IT14 1407 L la importadora habría documentado una operación aduanera de importación temporal, que el plazo de permanencia de la mercadería en el país habría vencido sin que se reexportara la totalidad de la mercadería. Expone que la empresa está en concurso preventivo en trámite ante el Juzgado N° 9 Secretaría N° 17. Afirma que en el supuesto de que la Aduana no se haya presentado a verificar su crédito en el concurso del tomador de acuerdo a lo establecido por el art. 56 de la ley 24.522 (dentro del plazo de 2 años de la presentación en concurso), la acción de la Aduana contra el tomador se encuentra prescripta, encontrándose entonces prescripta la acción contra la aseguradora de conformidad con lo establecido en el art. 5 de las Condiciones Generales de la póliza emitida. Enumera una serie de requisitos que estima deberían cumplirse con carácter previo a que la DGA formule cualquier reclamo dirigido a la empresa aseguradora. Entiende que el Fisco tiene que verificar su crédito en el concurso de la tomadora y, una vez acreditado su existencia y monto, recién dirigir su acción contra la aseguradora. Indica que el importe cuyo pago se le reclama tampoco es exigible, atento a que no se encuentra firme la resolución que ordena la formulación del cargo. Arguye acerca de la suspensión de los intereses a la fecha de la presentación en concurso. Alega que el límite del importe

que eventualmente la Aduana podrá exigir al asegurador está dado por el monto de la liquidación efectuada al importador, toda vez que el garante responde por el capital e intereses del afianzado desde el momento de constitución en mora de este último y que, no habiéndose acreditado ni verificado con carácter de cosa juzgada contra el importador la realización del hecho imponible gravado -la importación irregular a consumo del art. 638 inc. d) del CA-, no se configuró en la especie el siniestro asegurado. Se refiere a la naturaleza jurídica del seguro de caución, obligación de derecho privado que surge del contrato de seguro de caución, y al alcance de la responsabilidad de las empresas aseguradoras. Pide que se proceda a la aplicación de la Resolución Nº 1645/94 y la Circular Interna Nº 38/94. Esgrime que la Aduana sólo podrá dirigir su acción contra la aseguradora cuando el título en su poder sea un certificado definitivo de deuda, por encontrarse firme el cargo, verificado en el concurso o quiebra del importador. Expresa que no es liso, llano y principal pagador de los tributos y que sólo debe responder en forma subsidiaria, en el supuesto que el importador resulte responsable de la infracción imputada, con cargo firme como título ejecutivo y siempre y cuando éste no haga frente a la obligación tributaria. Resalta que las sumas que se obligó a garantizar se corresponden a los rubros estrictamente estipulados y no alcanza a los derechos adicionales, con lo cual debe responder hasta la suma máxima que se comprometió, esto es el capital asegurado y sus accesorios. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia dejando sin efecto el cargo formulado, con costas.

II.- Que a fs. 34/45 la representación fiscal contesta el traslado oportunamente conferido respecto de la aseguradora. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no fueran objeto de su especial reconocimiento. Postula que la normativa concursal no es aplicable al caso en cuestión ya que la obligación tributaria que origina la causa se rige por la legislación aduanera. Argumenta que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal. En efecto, el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Describe que la quiebra del importador en modo alguno veda al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o la aplicación de sanciones, cuestiones que no resultan atraídas por la quiebra. Manifiesta que el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria amparado por el DIT N° 98 001 IT14 1407 L, configurándose, en consecuencia, el siniestro que autoriza a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Invoca que la garantía se presta a requerimiento de la firma Stein Ferroaleaciones SACIFA, constituyendo a la actora en fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Remarca que la actora aseguró a la DGA por lo que resultara obligada a pagar la firma importadora como consecuencia de la importación temporaria de autos, previéndose el exceso que pudiere resultar por aplicación del art. 1122 del C.A. quedando constituido el garante en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo, sin necesidad de ninguna otra intimación, judicial o extrajudicial, considerándose los plazos perentorios. Por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Hace referencia a los intereses previstos en el art. 794 del C.A. y a que las propias pólizas establecen que, ocasionado el siniestro, el asegurador procederá a hacer efectivo al servicio aduanero el importe pertinente con más los accesorios que resulten corresponder. Peticiona la acumulación con la causa N° 19.388-A correspondiente a la Vocalía de la 18° Nominación. Ofrece prueba, plantea reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 60/61 vta. se presenta por apoderado, la firma Stein Ferroaleaciones SACIFA e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 4173/2003 mediante la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de $ 23.399,25 y se la intimó al pago de $ 19.117 en concepto de tributos. Relata que a través del DIT N° 98 001 IT14 1407 L la empresa ingresó al país en forma temporaria 60.385 unidades de pasta carbonosa para electrodos. Aduce que el servicio aduanero, al no tener constancias de su cancelación, inició el sumario correspondiente que no fue contestado ya que al domicilio donde se cursaron las notificaciones no llegaron o se traspapelaron. En fecha 05/08/2003 se notificó a la firma la declaración de rebeldía y ante tal circunstancia, el 1° de septiembre se presentó en las actuaciones con la correspondiente documentación y solicitó el cese del estado de rebeldía. Añade que al notificarse el fallo condenatorio fechado el 28/08/2003 la empresa advirtió que no tuvieron en cuenta su presentación ya que la misma fue posterior a dicho acto. Sostiene que el DIT referenciado fue cancelado totalmente conforme las copias de los permisos de embarque que se adjuntaron al expediente administrativo: N° 98 001 EC03

002670 Y, 98 001 EC03 002669 W, 98 001 EC03 002763 R, 98 001 EC03 002473 P, 98 001 EC03 002471 N, 98 001 EC03 002635 P, 98 001 EC03 002527 P y 98 001 EC03 002470 M. En lo concerniente a la formulación del cargo por tributos, solicita que se adecue el mismo y se excluya el anticipo de ganancias y el adicional de IVA atento a que a la fecha del hecho imponible la empresa se encontraba eximida de tales rubros, según los certificados que dice adjuntar. Reconoce que si bien su presentación resultó extemporánea, la idea central del sumario es investigar si la infracción se ha cometido o no, sin importar el tiempo procesal. Ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que a fs. ref. 92/96 vta., la representación fiscal contesta el traslado conferido respecto de la importadora. Niega todos y cada uno de los hechos y documentación aportada por la contraria que no sean objeto de su especial reconocimiento. Puntualiza que conforme surge de las constancias del expediente, el importador no habría cumplido con la reexportación de la mercadería importada temporalmente por el DIT en cuestión. Recuerda las características de la figura infraccional en trato por la cual la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Es ella quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido total y acabadamente con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado, Resalta que el régimen al cual se acoge la actora expresa que los beneficiarios deben cumplir estrictamente con las obligaciones a su cargo bajo apercibimiento de aplicación del régimen sancionatorio previsto en la legislación aduanera. En cuanto al pretendido cumplimiento de la temporal arguido por la contraparte, aclara que la importadora no acompañó prueba alguna en el momento procedimental oportuno, que permitiera desvirtuar las conclusiones arribadas en el fallo atacado. En efecto, la presentación a la que alude la actora en su escrito de apelación y a través de la cual pretende se tenga por acreditada la reexportación de la mercadería en trato, data de fecha 1 de setiembre de 2003 mientras que el fallo cuestionado fue dictado con anterioridad, el 28 de agosto del mismo año. Transcribe el art. 1145 del C.A. Concluye que las excusaciones planteadas por la recurrente no poseen entidad suficiente para revertir los términos de la condena, desconociendo asimismo la autenticidad de toda la documental aportada a los fines de la cancelación de la temporal en trato y de justificar las exenciones alegadas que no esté glosada a las actuaciones administrativas con anterioridad al dictado del fallo cuestionado, y por lo tanto, no haya sido corroborada por el servicio aduanero. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

V.- Que a fs. (ref.) 97 se abre la causa a prueba. A fs. 140 se resuelve la acumulación de los expedientes y a fs. 147 se ordena el libramiento de oficio. La prueba producida obra agregada a fs. (ref) 106/137 junto con las carpetas de los permisos de embarque que obran por separado, fs. 152/159 y fs. 169/174 de autos. A fs. 182 se cierra el periodo probatorio**.** A fs. 186 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 193/199 el alegato presentado por la coactora Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., a fs. 200/203 el alegato presentado por el fisco y a fs. 204 el alegato presentado por la coactora Stein Ferroaleaciones SACIFA. A fs. 206 se pasan los autos a sentencia.

VI.- Que la Actuación EAAA-2001-602.266 se inicia con el Acta Denuncia N° 539/01 que da cuenta que, del control operativo surge la infracción a los arts. 970 y 972 del C.A. correspondiente a la destinación SIM N° 98 001 IT14 001407 L, cuyo vencimiento operó el 14/03/1999. A fs. 3 luce la carpeta del DIT N° 98 001 IT14 001407 L oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 03/03/1998 con su respectiva documentación complementaria. A fs. 6, 7 y 8 obran liquidación de tributos, identificador de la liquidación 01 001 LMAN 017562T y consulta de una garantía global o unitaria. A fs. 9, el 1/11/2001 se dispone la instrucción de sumario conforme el art. 1090 inc. c) del C.A., se corre vista a la importadora Stein Ferroaleaciones SACIFA de todo lo actuado en los términos del art. 1101 del C.A. y se cita a la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. en carácter de garante de la obligación tributaria, quienes se notifican en fecha 29/04/2002 y 21/06/2002, respectivamente. A fs. 12/15vta., la aseguradora formula descargo. A fs. 21 se tiene por presentada a la firma aseguradora y atento a la incomparecencia de la sumariada, no obstante hallarse fehacientemente notificada, se declara su rebeldía en los términos del art. 1105 del C.A. A fs. 23/24 y 25 se agregan consultas de juicios universales y al registro general de infractores. A fs. 26/27 el 28/08/2003 se dicta la Resolución N° 4173/2003, que se notifica a la aseguradora y a la importadora en fechas 19/03/2004 y 23/03/2004, respectivamente (fs. 52/53). A fs. 28/29, el 01/09/2003 la importadora contesta vista, solicita el cese de rebeldía y adjunta documentación que se agrega a fs. 30/50. A fs. 51 el 30/09/2003 se

tiene por presentada a la importadora y se dispone estar a la Resolución N° 4173/2003 oportunamente dictada. A fs. 54/55 la aseguradora acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

VII.- Que, corresponde resolver en autos si se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A. con relación a la mercadería documentada mediante el DIT N° 98 001 IT14 001407 L (fs. 3 de las actuaciones administrativas).

Que, el artículo 250 del C.A. establece que: "*La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo*". Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del lapso otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, dentro de los cuales se encuentra comprendida la destinación de autos, el artículo 970 del C.A. incrimina al que "*no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria*". Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

VIII.- Que corresponde hacer referencia a lo sostenido por este Tribunal en torno a la prueba y a la carga de la misma dentro del régimen de importación temporal. Cabe señalar, en relación a ello, que corresponde a los beneficiarios de regímenes preferenciales como los del caso, la obligación de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera adecuada (permisos de embarque) el cabal cumplimiento de las condiciones a las que la reglamentación condiciona la ventaja de importar la mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas. De la misma debe surgir la identidad de los insumos importados temporariamente con los que se exportan. En tal sentido, es el importador el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporal ha sido cancelado oportunamente.

Que al servicio aduanero le basta acreditar el mero vencimiento del plazo, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba quedando a cargo del presunto infractor la acreditación de todos los extremos que afirme lo eximen de responsabilidad penal.

Que, asimismo, las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de cada despacho de importación temporal (vgr. ME N° 72/92, N° 127/92, etc), concretan en detalle el modo de demostrar, por los beneficiarios del régimen, el cumplimiento de las obligaciones de reexportar las mercaderías, y fijan en general la manera en que debe procederse para cancelar esas obligaciones emergentes de dichos despachos, determinando qué declaraciones, datos y requisitos deben aportarse al efecto, y señalando de qué manera deben descargarse los insumos importados temporalmente al momento de la presentación de los permisos de embarque con motivo de las exportaciones que se realicen, con imputación de esos insumos.

Que la carga de la prueba de los beneficiarios del régimen se manifiesta en la obligación de solicitar la cancelación de las importaciones temporales, dando a conocer mediante una declaración adecuada los permisos de embarque por los que la mercadería ha sido reexportada, los cuales deben mencionar de manera clara los insumos importados utilizados en la exportación, con adecuación a los certificados de tipificación aplicables.

Que en caso de no haberse cumplimentado debidamente el trámite de cancelación de los despachos de la manera reglada en las reglamentaciones vigentes en cada época, conforme pacífica jurisprudencia de los Tribunales, la forma de acreditar el cabal y pleno cumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia del acogimiento al régimen de importación temporal es la presentación de los pertinentes documentos aduaneros (permisos de embarque) que permitan

la verificación de la reexportación en término de la mercadería. (cfme. sentencia de la Sala “E”, in re: “Sevel Argentina S.A.” de fecha 30/03/99, entre otras). Asimismo es requerida la presentación de los despachos de importación a consumo que hubieran nacionalizado total o parcialmente la mercadería importada temporalmente o sus mermas con valor comercial, como asimismo los certificados de tipificación y clasificación (CTC). Es por ello que el importador temporal deberá contar siempre al menos con copias de esos permisos de embarque y demás documentos señalados, para el supuesto en que no puedan los originales ser ubicados por la Aduana, habiéndose admitido que esas copias en la medida en que su autenticidad resulta verosímil (v.gr. por concordar con los listados informáticos del servicio aduanero) pueden ser aceptadas para acreditar las reexportaciones de la mercadería a las que se encuentra obligado. Que similar criterio es aplicable a otra documentación complementaria que sirva para acreditar el cumplimiento de esas obligaciones. Que ello así resulta por cuanto, a falta de la prueba requerida reglamentariamente, no podrá considerarse acreditado el cumplimiento de las obligaciones derivados del régimen de importación temporal, ya que el *onus probandi*, como ha quedado expresado, está a cargo del importador y no de la Aduana. Al efecto de acreditar el incumplimiento de las obligaciones del importador temporal, y como consecuencia de ello la comisión de la infracción descripta en el art. 970 del C.A., y el nacimiento del hecho imponible (importación irregular) previsto en el art. 274 del C.A., a la Aduana le resulta suficiente acreditar el vencimiento del plazo acordado para la permanencia temporal de la mercadería, y la falta de cancelación del DIT.

IX.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa para verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación del D.I.T. bajo análisis.

Que mediante el DIT N° 98 001 IT14 001407 L, oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 03/03/1998 al amparo del Decreto N° 1439/96, la firma Stein Ferroaleaciones SACIFA documentó la importación temporal de 60.385 Kgs de mercadería de PA 3801.30.10.000Z “Pastas carbonosas para electrodos –Pastas carbonosas para electrodos y pastas similares para el revestimiento interior de hornos GRAFITO ARTIFICIAL, GRAFIT COLOIDAL O SEMICOLOIDAL; PREPARACIONES A BASE DE GRAFITO O DE OTROS CARBONOS, EN PASTA, BLOQUES, PLAQUIETAS U OTRAS SEMIMANUFACTURAS”, cuyo vencimiento operó el 14/03/1999.

Que la coactora importadora sostiene que la mercadería temporalmente importada y documentada mediante el DIT en cuestión fue efectivamente reexportada en tiempo y forma, a través de los PE N° 98 001 EC03 002670 Y, 98 001 EC03 002669 W, 98 001 EC03 002763 R, 98 001 EC03 002473 P, 98 001 EC03 002471 N, 98 001 EC03 002635 P, 98 001 EC03 002527 P y 98 001 EC03 002470 M, cuyas copias se adjuntaron en el expediente administrativo.

Que en la decisión bajo análisis, el servicio aduanero consideró que la importadora no cumplió con las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal, que es la regularización en tiempo y forma de la mercadería ingresada al amparo de dicho régimen.

Que del análisis de la prueba producida en autos, de los permisos de embarque a través de los cuales la actora afirma haber reexportado la mercadería en cuestión, y de la documentación obrante en autos surge lo siguiente:

Que la recurrente libró oficio a la DGA a fin de que informara si el DIT N° 98 001 IT 14 1407 L fue totalmente cancelado conforme los permisos de embarque detallados. Que a fs. 107/133 obra la contestación del oficio, a través del cual el servicio aduanero acompañó las carpetas de los permisos de embarque y un print de pantalla, pero no se refirió expresamente respecto de la cancelación del DIT en cuestión.

Que si bien en la hoja “Anexo Declaración Jurada” de cada uno de los permisos se especifica la cantidad de insumo exportado, a qué DIT corresponde y se indica el CTC N° 1987/0 (SOL. 4129/000/4), éste último documento no fue presentado en autos, por lo tanto, no existe constancia fehaciente de la emisión del CTC.

Que el certificado de tipificación y clasificación (CTC) no fue acompañado por la importadora como prueba documental al interponer el recurso y tampoco se ofreció otro medio probatorio a los fines de su agregación en autos. En la etapa de

alegatos la importadora se refirió al “certificado de tipificación acompañado”, pero cabe resaltar que el mismo no fue agregado en autos.

Que, en efecto, mediante los CTC es posible identificar si la mercadería exportada incluye a los bienes o insumos importados, así como determinar la cantidad de insumos eventualmente reexportados. Sin los CTC no es posible llegar a conclusión alguna al respecto. Asimismo, los CTC expresan claramente la posición arancelaria de los insumos y, por otro lado, la posición arancelaria de los productos a exportar, lo que no se puede conocer en el presente caso. Es por ello que la falta de los CTC se considera una infracción sustancial al régimen de la importación temporal (art. 970 Cod. Ad.).

Que así las cosas, teniendo en cuenta lo señalado en los Considerandos anteriores en relación a la carga de la prueba en materia de infracciones aduaneras y a los CTC, no es posible constatar en forma fehaciente que los insumos importados temporalmente hayan sido debidamente reexportados.

Que como consecuencia de lo expuesto, se ha configurado la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., y el hecho imponible de importación irregular a consumo de la mercadería previsto en el art. 274 del C.A., por lo que corresponde confirmar la resolución aduanera en cuanto condena a la importadora al pago de una multa, con relación a la totalidad de mercadería -60.385 Kgs- del D.I.T. en cuestión.

X.- Que sentado lo precedente corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada y expedirse sobre la incorporación del derecho adicional en la liquidación practicada en las actuaciones administrativas, lo cual fue motivo de agravio por la coactora aseguradora a fs. 22 de su recurso de apelación.

Que, ello así, y por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, cabe concluir que en la especie no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96. Ello, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA” en la cual remitió a la doctrina sentada en la causa “IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA”, donde sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado. Al respecto sostuvo que *“...no puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de la sanción prevista por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye -en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (...) un recargo adicional como el discutido en el sub examine”* (página 6, considerando 9, párrafo tercero).

Que en el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. Ello así, en razón de que aquí se trata de una importación a consumo irregular proveniente de una operación de importación temporaria -”*nacionalización ficta*”-, penada mediante la infracción prevista del art. 970 del C.A.

XI.- Que la importadora manifestó en su recurso de apelación que, a la fecha del hecho imponible la empresa se encontraba excluida de los rubros anticipo de ganancias y adicional del IVA, conforme los certificados que dijo adjuntar. Sin embargo, tales certificados no fueron acompañados como prueba documental y tampoco se ofreció otro medio probatorio a fin de acreditar la exención señalada.

Que no obstante ello, en lo concerniente a tales rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, entiendo que debe

aplicarse al caso de autos la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “CLADD ITA SA c/ EN DGA resol. 2590/06 (604155/01) s/DGA” (TF 22.343 A)”, sentencia del 26/11/2019, donde se expidió respecto de las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, considerando 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…”*. De acuerdo al pronunciamiento señalado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XII.- Que por lo tanto, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos, sin incluir el derecho adicional, ni las percepciones de IVA Adicional y el impuesto a las ganancias, en virtud de lo expuesto en los Considerandos anteriores. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 6 de las actuaciones administrativas.

Liquidación de Tributos DIT Nº 98 001 IT14 1407 L

RUBROS	%		TRIBUTOS
Valor en Aduana Mercadería		25.999,11	
DERECHO IMPORTACION	5,00%		1.299,96
ESTADISTICA	0,50%		130,00
BI IVA		27.429,06	
IVA	21,00%		5.760,10
TOTAL $			7.190,05

XIII.- Que corresponde ahora expedirse sobre la responsabilidad imputable a la compañía aseguradora. La póliza en virtud de la cual la Aduana funda su exigencia a la aseguradora es la N° 546.672 extendida por la firma “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.” en fecha 24/02/1998, por la suma de U$S 22.500, respecto de la obligación tributaria que hubiera podido resultar de la importación temporaria realizada mediante el DIT involucrado. Se garantizaron los tributos liquidados en el aludido DIT que en el momento del referido registro habrían gravado la importación para consumo de la mercadería, se liquidaron -y garantizaron- derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, I.V.A., y anticipos o adicionales de I.V.A. y Ganancias. (Ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 3 de las act. Adm. y fs. 172 de autos, respectivamente).

Que tratándose la cuestión debatida en la especie de la intervención de una compañía aseguradora mediante la extensión de un seguro de caución a favor del servicio aduanero, no estando regulada en particular la relación entre dicho servicio y la aseguradora en la legislación del seguro, pero dándose la referida caución como una garantía en los términos de los artículos 453 inc. c) y 455 inc. d) del Código Aduanero, y no regulándose tampoco, en dicho Código, la situación de ese garante frente al servicio aduanero eventual acreedor, corresponde considerar a la mentada aseguradora como un fiador (garante) y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (asegurado) en el contexto de la regulación del

Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden de ideas, el fiador (en este caso la actora aseguradora) puede oponer al acreedor (el servicio aduanero), todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor.

Que, así las cosas, lo que se pretende al citar al deudor solidario en el procedimiento en el que se debate la responsabilidad del deudor principal, es poner en su conocimiento las razones por las que se exige su cumplimiento de la obligación garantizada, el monto líquido de la suma cuyo pago se le reclama, el plazo de que dispone para cancelarla, etc., lo cual garantiza el ejercicio de sus derechos a ocurrir ante un organismo jurisdiccional y ejercer sus defensas, ofreciéndole la oportunidad de ser oído, antes de recaer una resolución en la que se encuentre involucrado. Al respecto no debe olvidarse que, como ya se señalara, el fiador puede oponer al acreedor, todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (conforme art. 1587 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza el requerimiento de pago contra el asegurador sólo depende de la formulación del cargo al deudor principal, en cuyo procedimiento se le ha dado intervención al asegurador para garantizar su derecho de defensa. No existe beneficio de excusión alguno para el Asegurador.

Que, resulta claro que la D.G.A. no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador. De acuerdo al art. 3° de las condiciones generales de la póliza (condiciones generales comunes a todas las pólizas emitidas a favor de la Aduana por este tipo de garantía), basta para formular el reclamo al garante el mero hecho que el cargo se hubiera formulado, resultando la posibilidad de que la resolución contra el tomador se encuentre firme, una mera alternativa a opción del acreedor.

Que, por lo demás, el reclamo al asegurador al momento de la formulación del cargo, en el caso al momento de correr vista del sumario, le permite intervenir en su tramitación y ejercer debidamente los derechos de defensa que han sido referidos más arriba.

XIV.- Que por otro lado, el concurso o quiebra del importador no condiciona la responsabilidad del asegurador al cumplimiento por parte de la Aduana de una eventual presentación o verificación de su crédito en el concurso o quiebra del importador asegurado, ni sujeta el cobro del tributo a la realización de gestión alguna previa por la Aduana ante el Juez del concurso o quiebra, sino que la finalidad es más bien, en sentido inverso al pretendido por la actora, la de asegurar a la Aduana, ante la falta de ingreso de los tributos por el importador, la posibilidad de cobro de los mismos, ante cualquier eventualidad, incluida la quiebra o concurso del importador.

Que puede afirmarse que no existe norma legal alguna, que imponga al acreedor (en el caso la Dirección General de Aduanas), la obligación de verificar su crédito en la quiebra o concurso del importador, como requisito previo a reclamar su crédito de la firma Aseguradora.

En otras palabras, una buena razón, que pudo tener en cuenta el legislador, para exigir una garantía y así tener un garante solvente, con el objeto de cobrar la deuda garantizada, es cubrir la posibilidad -que en el caso de autos se dio- de que el deudor principal sea insolvente y/o quiebre o se concurse preventivamente.

En suma, dada la responsabilidad de la actora aseguradora, desde el punto de vista de su responsabilidad frente a la aduana como garante de la obligación tributaria de la importadora, y también desde el punto de vista de la producción del siniestro dados el carácter de aseguradora de aquélla y el riesgo asegurado, tal responsabilidad es tal sin que ninguna relevancia pueda tener, ni ningún obstáculo pueda constituir, para efectivizar la aduana el cobro de los tributos a la actora, el concurso o quiebra de la firma importadora.

Por lo demás, de cualquier modo, todos los procedimientos contenciosos aduaneros (de obvio contenido patrimonial, específicamente en cuanto en ellos está en juego la aplicación de multas y/o la exigencia de tributos) y con su eventual secuela recursiva, *quedan excluidos de la suspensión de su trámite y del fuero de atracción del concurso* (preventivo o

quiebra), dispositivos establecidos por la Ley 24.522, aunque en dicha ley -en la que taxativamente se indican los juicios excluidos al respecto- no se excluyen expresamente aquéllos.

La aludida exclusión obedece a un lógico y natural sentido de especialidad y practicidad, en orden a la forzosamente preliminar determinación tributaria -o de su improcedencia-, función del organismo recaudador y en su caso de la pertinente vía recursiva, y a la razonable necesidad de que el proceso penal concluya hasta sus últimas posibilidades de juzgamiento, criterio éste que fue establecido jurisprudencialmente. En efecto, ya la C.S.J.N. había expresado (en vigencia de la Ley 19.551), por sentencia del 9/4/87 en autos "COSIMATI, Gregorio G. s/Conc. merc. preventivo", que el art. 22 de dicha Ley 19.551 (que establecía la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado) es inaplicable *"... toda vez que la misma -la aludida suspensión- debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procedimientos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones, por hechos imponibles y punibles anteriores a la fecha de iniciación del concurso"*. En el mismo sentido se ha expedido nuevamente la C.S.J.N. en la causa "SUPERCANAL S.A.", sent. del 2.6.03, en la que se resolvió que, habiendo el contribuyente recurrido al Tribunal Fiscal de la Nación, *"... no opera el fuero de atracción, operando éste recién una vez dictada sentencia por dicho Tribunal, oportunidad en que* -recién- *se produce el desplazamiento de la competencia original o exclusiva, otorgada a determinados tribunales por otras normas legislativas"*. Finalmente, con posterioridad, la C.S.J.N. se ha pronunciado en la causa "GAUCHAT, Enrique", sent. del 4.7.03, yendo aún más adelante en la vía recursiva y precisamente contemplando los supuestos -esta vez- en que la sentencia del Tribunal Fiscal fuese apelada, haciendo suyos al respecto los fundamentos del Procurador General en el sentido de que "*... el fuero de atracción sólo podría operar después de la intervención del Tribunal de Alzada, y en el supuesto de que éste confirmara la sentencia ya dictada, se habilitaría el fuero de atracción y correspondería remitir el juicio al tribunal del concurso. Consecuentemente ... hasta el dictado de la sentencia definitiva del tribunal de revisión, la causa deberá continuar en dicho ámbito; es decir que corresponde el tratamiento del recurso pendiente, por la Sala IV de la C.N.A.C.A.F. y, en su caso, de confirmarse el fallo del Tribunal Fiscal, deberá remitirse la causa para su ulterior trámite, al juzgado del concurso"*.

XV.- Que en cuanto al tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza N° 546.672 esto es U$S 22.500 respectivamente, en la relación $ 1 = U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago (U$S 1 = $ 1, en los términos del art. 8° del dec. 214/02, con la aplicación del CER previsto en el art. 4° dec. 214/02, por tratarse de una obligación contraída en dólares con anterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto, póliza emitida el 24/02/1998).

XVI.- Que en lo que respecta a la limitación de su responsabilidad, la aseguradora debe los tributos debidos por el importador/tomador del seguro de caución (deudor principal), pero con el monto límite de la garantía dada y la salvedad de adicionar (al importe de dicho monto límite, si fuera que los tributos que adeuda la importadora lo superan) los accesorios que correspondan. Esa suma máxima era, según lo expresamente pactado y según lo establece el art. 1578 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994 (disposiciones sobre la fianza supletoriamente aplicable al caso), el tope hasta donde podía resultar obligada la aquí actora aseguradora, sin perjuicio, claro está, de los accesorios, aún si con ellos se excediese dicha suma. Lo dicho, se recalca, cualquiera fueran o hubieran sido las razones para determinar ese límite o suma máxima. De modo tal que, si el importe derivado del siniestro (sin accesorios) es mayor que la suma máxima garantizada, ésta última es la que el asegurador debería abonar, con más los accesorios correspondientes.

Que el importe nominal de los tributos queda ampliamente comprendido dentro de los U$S 22.500 (en la relación $ 1 = U$S 1, con más el CER) dados en garantía por la aseguradora; por lo que es por ese importe de $ 7.190,05 que, como importe nominal, debe responder la aseguradora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios.

XVII.- Que respecto de los intereses, es ya pacífica jurisprudencia que, como principio general, el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal, es decir la importadora (básicamente, por aplicación del art. 1580 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994), lo que así corresponde cuando la mora de dicho deudor principal es anterior

a la propia mora del garante, y que, también como principio general, el garante responde por los intereses de su propia mora cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal (es decir que en tal supuesto los intereses debidos por el garante se calculan desde antes de los intereses que individualmente debe el deudor principal).

XVIII.- Que sobre los tributos que se confirman corresponde el computo de los intereses previstos en el art. 794 del C.A., que tanto para la importadora como para la aseguradora deben calcularse desde el 15/05/2002 -vencido del plazo de diez días computados a partir del 29/04/2002 fecha de la notificación de la corrida de vista de la importadora- aclarando que la aseguradora responde por la mora de la tomadora, hasta la fecha de efectivo pago. (La importadora fue notificada el 29/04/2002, con anterioridad a la notificación de la aseguradora el 21/06/2002).

XIX.- Que en lo atinente a las costas, en cuanto a la multa se imponen a la importadora por el monto que se confirma y respecto de la exigencia tributaria conforme los respectivos vencimientos. Cabe destacar que si bien el precedente de la CSJN "CLADD ITA S.A." resulta ser de fecha posterior a la interposición del recurso en trato, la coactora aseguradora expresamente solicitó su aplicación en oportunidad de presentar su alegato.

XX.- Que por ello, voto por:

1.- Confirmar el artículo 1°) de la Resolución Nº 4173/2003 dictada en la Actuación N° 602.266/01, en cuanto condena a la importadora STEIN FERROALEACIONES S.A.C.I.F.A. al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. de PESOS VEINTITRES MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE CON VEINTICINCO CENTAVOS ($ 23.399,25). Con costas.

2.- Confirmar parcialmente respecto de las coactoras el art. 3°) de la Resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, la que se reduce, declarando que las coactoras importadora STEIN FERROALEACIONES S.A.C.I.F.A y garante ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A. adeudan en concepto de tributos la suma de PESOS SIETE MIL CIENTO NOVENTA CON CINCO CENTAVOS ($ 7.190,05) con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A. a partir del 15/05/2002 hasta la fecha del efectivo pago. Con costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:

1.- Confirmar el artículo 1°) de la Resolución Nº 4173/2003 dictada en la Actuación N° 602.266/01, en cuanto condena a la importadora STEIN FERROALEACIONES S.A.C.I.F.A. al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. de PESOS VEINTITRES MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE CON VEINTICINCO CENTAVOS ($ 23.399,25). Con costas.

2.- Confirmar parcialmente respecto de las coactoras el art. 3°) de la Resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, la que se reduce, declarando que las coactoras importadora STEIN FERROALEACIONES S.A.C.I.F.A y garante ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A. adeudan en concepto de tributos la suma de PESOS SIETE MIL CIENTO NOVENTA CON CINCO CENTAVOS ($ 7.190,05) con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A. a partir del 15/05/2002 hasta la fecha del efectivo pago. Con costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.12.21 16:15:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.12.22 10:32:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.12.22 12:10:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.22 12:10:39 -03:00