República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-137239305-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Diciembre de 2022

Referencia: EXPTE. N° 22.283-A - ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. - Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación”,** Expediente **N° 22.283-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/12 vta. se presenta la firma ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A., por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 409/2006, dictada en el expediente SA 38/05/097, por medio de la cual se condenó a la firma SRI ARGENTINA S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 59.373 en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. En forma preliminar, expresa que conforme información recibida de la firma importadora, aquella procedería al pago de la condena. Luego, pasa a realizar una síntesis de los antecedentes de la causa. Se agravia por cuanto su obligación se encuentra limitada a los tributos de importación y no comprende a todos los tributos y gravámenes que adicionalmente percibe o retiene el servicio aduanero. Cuestiona la resolución aduanera en tanto establece que la aseguradora responde con los mismos alcances y en la misma medida que el tomador del seguro. Asevera que el garante no responde por la multa y en caso de que una operación esté garantizada por dos o más aseguradoras, cada una responde hasta el límite garantizado, mientras que el importador resulta responsable por la totalidad de los tributos. A fin de determinar cuáles son los tributos garantizados en la operación de marras, transcribe los arts. 453 y 970 del C.A. y concluye que ambos artículos refieren a los “tributos que gravaren la importación para consumo”. Cita jurisprudencia en la que se ha establecido que tales tributos no incluyen el derecho adicional. Resalta que el importador debe tributos que solo le competen a él, que derivan de sus actividades posteriores al ingreso de la mercadería al país, como el adelanto de ganancias o el IVA adicional, en los que la Aduana actúa como agente de percepción. Por ello, solicita que se ajuste la pretensión, limitándola a los tributos exclusivamente garantizados. Ofrece prueba y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 23/31 la demandada contesta el recurso y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. En primer lugar niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Aduce que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal. Expone que través de la póliza mencionada, la actora aseguró por lo que resultara obligada a pagar la firma importadora como consecuencia de la importación temporaria mencionada, 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 perentorio. Apunta que el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del

beneficio del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado en consecuencia, el siniestro que le autoriza a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Destaca que la garantía contenida en la póliza se presta a requerimiento de la firma importadora, constituyendo la aseguradora en fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Plantea que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo y con aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato; por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 44 se declara la causa de puro derecho, a fs. 49 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 50 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° SA 38/05/097 se inicia con la Nota N° 107/05 (REGS MEND) que informa que el DIT N° 03 038 IT14 627 K documentado por la firma SRI ARGENTINA S.A., cuyo vencimiento operó el 13/11/2004, no registra cancelación total, por lo que corresponde elevar denuncia por infracción al art. 970 del C.A. A fs. 2 se glosa la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 3 se produce el aforo de la mercadería, la liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 4 y 5 obran respectivamente, print de pantalla de comprobante de recepción de una garantía y copia certificada de la póliza de caución N° 364.903. A fs. 6/7 el 04/05/2005 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por infracción al art. 970 del C.A. A fs. 8/9, en esa misma fecha, se corre vista a la importadora en los términos del art. 1101 del C.A. y se cita a ALBA CIA. DE SEGUROS S.A. en su carácter de garante de la firma imputada. La aseguradora se notificó el 18/05/2005 mientras que la notificación a la importadora arrojó resultado negativo, motivo “plazo vencido – no reclamado” (fs. 14 y 15, respectivamente). A fs. 16/18 la garante formula defensa. A continuación se realizan 3 intentos a efectos de notificar a la importadora con resultado negativo, a saber: el 18/07/2005 “plazo vencido – no reclamado” (fs. 27), el 12/9/2005 “dirección inexistente” (fs. 30) y el 8/11/2005 “dirección inexistente” (fs. 33). A fs 36 obra notificación a SRI ARGENTINA S.A. realizada el 30/12/2005. A fs. 39 se tiene por presentado el descargo a la aseguradora. En relación a la importadora, toda vez que no compareció a ejercer su derecho, se declara su rebeldía en los términos del art. 1105 del C.A. A fs. 43/44 se emite Dictamen N° 220/2006. A fs. 45/47 se dicta la Resolución Fallo N° 409/2006 que se notifica a la garante el 5/07/2006 (fs. 54) y a la importadora en los estrados conforme constancia de fs. 56. A fs. 57/58 la aquí recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma SRI ARGENTINA S.A, realizó mediante el DIT N° 03 038 IT14 627 K, registrado ante la Aduana de Mendoza el 13/11/2003 la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 13/11/2004, dando garantía por los tributos (liquidados en el aludido DIT) que en el momento del referido registro habrían gravado la importación para consumo de la mercadería, garantía extendida mediante la póliza de seguro de caución N° 364.903 emitida por la firma Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. en fecha 13/11/2003 por la suma de pesos ($) 61.500 (ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 2 y 5, respectivamente de las act. adm.).

Que ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del CA, condenándose a la firma importadora -mediante la resolución aduanera aquí apelada- al pago de una multa, y asimismo, por el mismo hecho se condenó a la importadora y a la aseguradora recurrente al pago de los tributos por la importación para consumo de la mercadería de dichos DIT.

Que para así resolver, el servicio aduanero consideró que -de conformidad con la denuncia de fs. 1 de las actuaciones administrativas- se encontraba en infracción la mercadería ingresada temporalmente a través de los DIT en cuestión, en razón de que la firma importadora no acreditó haber cumplido con las obligaciones a su cargo, ya sea reexportando o nacionalizando la mercadería involucrada en autos. A fs. 16/18, la firma aseguradora formuló su descargo y a fs. 39 se declaró la rebeldía de la importadora, no surgiendo del trámite del expediente administrativo la cancelación del DIT en trato.

VI.- 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 plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, 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.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería, sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporal ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, 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.

Que la referida 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, y/o las destinaciones de importación por las cuales se hubiera nacionalizado -total o parcialmente- la mercadería importada temporalmente, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

Que en el caso de autos, la actora no ofreció prueba en esta instancia a fin de acreditar la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el citado D.I.T. Consecuentemente, se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

Que es reiterada y pacífica la jurisprudencia de los tribunales, en el sentido de que la carga de la prueba en relación al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador, o de su garante en su caso.

VII.- Que la cuestión debatida en la especie deviene 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 las pólizas 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 las pólizas (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.

VIII.- Que sentado lo precedente corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada a la actora.

Que en relación al derecho adicional, motivo de agravio en el recurso de apelación de autos, corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos *in r*e "IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA" que remite a la causa "Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA", en la que se 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. Allí se estableció 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 por lo tanto, 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.

Que en lo que concierne a los rubros IVA Adicional e impuesto a las ganancias debe aplicarse al caso de autos la doctrina establecida 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…"*

"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).".

En el citado precedente, se concluye 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 (arg. 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 en tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

IX.- Que, en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero a fs. 3 de las act. adm. En el caso de autos, al realizar la liquidación tributaria, la Aduana pesificó los tributos al tipo de cambio vigente al vencimiento del DIT y reclamó los tributos en moneda nacional.

LIQUIDACION DIT N° 03 038 IT14 627 K

RUBROS	%	TRIBUTOS
FOB		17.202,79
DERECHOS IMPORTACION	18%	3.096,50
TASA DE ESTADISTICA	0,50%	86,01
BASE IMPONIBLE IVA		20.385,31
IVA	21,00%	4.280,91
TOTAL U$S		7.463,43
CONVERSION A PESOS		
AL TIPO DE CAMBIO 13/11/2004	2,96	22.091,75

X.- Que en lo que respecta a la limitación de su responsabilidad, la actora 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 $ 22.091,75 determinado en el Considerando IX.- queda comprendido dentro de los pesos ($) 61.500 dados en garantía por la actora; por lo que es por ese importe que, como importe nominal, debe responder la aseguradora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios.

XI.- Que en lo atinente a los intereses, la jurisprudencia es pacífica respecto de que el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal (cfr. art. 1580 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994), y también, por los intereses de su propia mora, cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal.

En el caso de autos, la aseguradora fue citada el 18/05/2005 (fs. 14 de las act. adm), es decir con anterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora que fue practicada en fecha 30/12/2005 (fs. 36 de las act. adm.). Por lo tanto los intereses corren, en el caso, desde el 01/06/2005 (art. 794 del C.A.).

XII.- Que, con respecto al agravio referido a que la suma asegurada no incluye eventuales sanciones pecuniarias, no corresponde tratar el mismo al no haberse reclamado por la Aduana a la aquí recurrente, multa alguna.

Que por otro lado, no obra constancia en autos relativa a lo manifestado por la recurrente en su recurso, respecto del pago por parte de la importadora.

XIII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la resolución aduanera, en relación a los rubros derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A, con más los intereses devengados desde el 01/06/2005 hasta la fecha de total y efectivo pago (art. 794 del C.A.); y revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Con costas conforme los respectivos vencimientos.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo N° 409/2006 dictada en la Actuación SA 38/05/97, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS VEINTIDOS MIL NOVENTA Y UNO CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS ($ 22.091,75)**, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A, con más los devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 01/06/2005 hasta la fecha de total y efectivo pago.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Fallo N° 409/2006 dictada en la Actuación SA 38/05/097, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS VEINTIDOS MIL NOVENTA Y UNO CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS ($ 22.091,75)**, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A, con más los devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 01/06/2005 hasta la fecha de

total y efectivo pago.

2.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Miguel N. Licht (conf. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.12.21 12:32:36 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.12.22 01:15:52 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: 2022.12.22 01:16:06 -03:00