República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-137239331-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Diciembre de 2022

Referencia: EXPTE. N° 23.435-A - ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS 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 **"ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**", **Expediente N° 23.435-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 15/21 se presenta la firma ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PLA N° 2217/2006 dictada en la Actuación 12035-629-2005, mediante la cual se condenó a la firma GRUNBAUM, RICO & DAUCOURT SAICF por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 4.158,07 con más el CER, en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. En forma preliminar, informa la posible comisión del delito de contrabando por diversas firmas, entre ellas la importadora de autos, que documentaron importaciones temporales sin haber cumplido con la obligación de reexportar dentro del plazo estipulado. En forma subsidiaria, pasa a expresar los agravios de fondo. Expone que la firma tomadora se encuentra en quiebra y que la Aduana debe seguir con el procedimiento reglado en la ley 24.522 a fin de obtener la verificación de su crédito. Postula 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. Señala que debe quedar acreditado el incumplimiento imputable al deudor principal para que recién surja la responsabilidad solidaria pero subsidiaria del garante. Apunta que la aseguradora no es codeudor solidario ni responsable de la obligación tributaria como sujeto pasivo en virtud de las disposiciones del C.A. Describe que la obligación de la garante es de derecho privado y surge del contrato de seguro de caución, en virtud de la cual se obliga a pagar la deuda a cargo del tomador, para el caso de que éste no la pague y hasta el monto de la deuda liquidada al importador. Solicita la aplicación de la Resolución Nº 1645/94 y la Circular Interna Nº 38/94. Invoca que debido al estado falencial en que se encuentra la importadora, los intereses deben suspenderse a la fecha de la presentación en concurso o declaración de quiebra del tomador. Plantea la inaplicabilidad del CER a la liquidación de tributos. Por último, esgrime que no corresponde abonar IVA ni los derechos adicionales y que sólo debe responder hasta la suma máxima que se comprometió, esto es capital asegurado y sus accesorios. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas

II.- Que a fs. 58/65 la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Por imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos y documentación aportada por

la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Aduce que la situación concursal de la importadora es ajena a la responsabilidad de la aseguradora, en tanto la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía frente al incumplimiento del tomador. Destaca que debe privilegiarse la ley específica, esto es ley 22.415, ya que la legislación de fondo tiene carácter supletorio. Sostiene que importadora no cumplió con las obligaciones asumidas en el régimen, que en consecuencia, que se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. Resalta que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido con las obligaciones dentro del plazo legal otorgado. En cuanto a la aseguradora, considera que si se garantizó una operación, lo hizo en el marco legal vigente para ese tipo de operación, por lo que debe hacerse cargo de su actuar como garante. En relación al CER, introduce que tanto el Tribunal como la Excma. Cámara han establecido que si la deuda estaba pactada en dólares estadounidenses, debe ser pesificada con la aplicación del CER. Por otro lado, en lo referente al IVA adicional y anticipo de impuesto a las ganancias, advierte que la garante no aseguró un monto definitivo y determinado de antemano. Recuerda que la DGA tiene asignada como función en el art. 9 párrafo 2, incisos a) y d) del Decreto 618/97 la percepción, recaudación y fiscalización de los tributos que gravan la importación y exportación, expresión que comprende los impuestos internos exigibles en el marco de operaciones de comercio exterior. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 86 se declara la causa de puro derecho, a fs. 89 se elevan los autos a Sala G y a fs. 90 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12035-629-2005 – ADGA 600.255/02 se inicia con la denuncia N° 982/00 por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., relación al DIT N° 98 001 IT15 000401 F documentado por la firma GRUNBAUM, RICO & DAUCOURT S.A., cuyo vencimiento operó el 25/03/1999. A continuación se agrega la Actuación N° 12035-631-2005 a través de la cual en fecha 27/06/2000 la importadora manifiesta voluntad de acogerse al pago voluntario por “haberse presentado fuera de término la nacionalización”. A fs. 7 se procede el aforo de la mercadería, a fs. 8/10 se practica liquidación de diferencia de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 9 se glosa print de pantalla de consulta de identificación de la liquidación. A fs. 11. el 07/11/2001 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. y se corre vista a la importadora en los términos del art. 1101 del C.A., que se notifica el 28/11/2001 (fs. 15). A fs. 18/19 y 23/25 se agregan prints de pantalla de consulta de juicios universales, de empresas activas y de una garantía global o unitaria. A fs. 27 el 29/09/2005 atento tiempo transcurrido sin que la imputada compareciera, se declara su rebeldía en los términos del art. 1105 del C.A. Asimismo se cita a la firma ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. en su carácter de garante de la obligación tributaria, que se notifica el 12/10/2005 (fs. 39). A fs. 28 el síndico de la importadora toma intervención e informa que la accionada fue declarada en quiebra. A fs. 29/34 la garante formula su descargo y a fs. 41 se la tiene por presentada, por parte y se provee la prueba ofrecida. A fs. 42/45 luce consulta al registro general de infractores. A fs. 46/50 se dicta la Resolución N° 2217/06 que se notifica a la importadora y a la aseguradora el 31/08/2007 y el 27/08/2007, respectivamente (fs. 51/52). A fs. 53 la recurrente acredita la interposición del presente recurso de apelación.

V.- Que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma GRUNBAUM, RICO & DAUCOURT S.A., realizó mediante el DIT N° 98 001 IT15 000401 F, la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 25/03/1999, 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° 551.873 emitida por la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. en fecha 26/03/1998 por la suma de dólares (U$S) 23.000 (ver copia certificada de la póliza de caución en cuestión obrante a fs. 72 de autos).

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. A fs. 2 de las act. adm., la importadora se presentó ante el servicio aduanero, reconoció la nacionalización fuera de término del despacho y manifestó su voluntad de acogerse al pago voluntario. Luego de distintos actos suscitados en el trámite del sumario, el servicio aduanero condenó a la firma importadora -mediante la resolución aduanera aquí apelada- al pago de una multa, y asimismo, por el mismo hecho intimó a la importadora y a la aseguradora recurrente al pago de una diferencia de tributos por la importación para consumo de la

mercadería de dicho DIT.

Que en consecuencia, no se encuentra controvertido que se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

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, CTC etc.) 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 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 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, 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 el concurso o quiebra 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 9/04/1987 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 2/06/2003, 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 4/07/2003, 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"*.

IX.- Que sentado lo precedente, corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria requerida a la actora.

Que del examen de la liquidación obrante a fs. 8/10 de las actm. adm., se extrae que en virtud del pago allí consignado, la exigencia tributaria que se reclama en autos resulta una diferencia que se compone únicamente de dos rubros: IVA Adicional e Impuesto Ganancias.

Que en lo referente a los mencionados rubros, corresponde aplicar 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.

X.- Que en consecuencia, corresponde revocar la Resolución DE PLA N° 2217/2006 dictada en la Actuación N° 12035-629-2005 – ADGA 600.255/02, respecto de la apelante Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., con costas.

XI.- Que atento la forma en que se resuelve el presente, torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas.

Por ello, VOTO POR:

Revocar la Resolución DE PLA N° 2217/2006 dictada en la Actuación N° 12035-629-2005 – ADGA 600.255/02, respecto de la apelante Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. Con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución DE PLA N° 2217/2006 dictada en la Actuación N° 12035-629-2005 – ADGA 600.255/02, respecto de la apelante Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. Con costas.

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 12:34:40 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 01:16:26 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: 2022.12.22 01:16:40 -03:00