República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-137239391-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 22 de Diciembre de 2022

Referencia: EXPTE. N° 23.419-A - PARANÁ S.A. DE SEGUROS - 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 **"PARANÁ S.A. DE SEGUROS c/D.G.A. s/Recurso de apelación",** Expediente **N° 23.419-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 11/16 vta. se presenta la firma PARANA S.A. DE SEGUROS, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2124/07, dictada en el expediente N° SC46-627/03 por medio de la cual se condenó a la firma MIGUEL PASCUZZI E HIJOS S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $14.194,75 en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que ha garantizado al servicio aduanero los tributos originados en la operación N° 02 046 IT13 000001 Z, por lo que debe responder exclusivamente hasta la concurrencia de la suma máxima asegurada. Plantea la inconstitucionalidad y nulidad absoluta del régimen establecido por la Resolución N° 72/92. En lo referente al curso de los intereses, explica que la garante no debe responder por la mora del importador, dado que tal circunstancia afecta la defensa en juicio y el derecho patrimonial. Invoca que la póliza otorgada no incluye eventuales sanciones pecuniarias, derechos adicionales o recargos y que sólo se garantizó los eventuales tributos –derechos, tasa de estadística e IVA– que pudieren corresponder por la destinación de importación a consumo de la mercadería en cuestión. En cuanto al límite de la póliza, solicita que se tenga por impugnado el acto por toda suma superior al límite de cobertura que se hubiera podido reclamar. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 27/38 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas de la causa. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Describe que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal. Esgrime 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 perentorios. 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. Resalta 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. Introduce que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo y con aplicación del

régimen tributario vigente; por ende, debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Afirma que el límite de responsabilidad está dado por la suma máxima garantizada pero transformada U$S 1 = $ 1 con más la aplicación del CER. Responde al planteo de inconstitucionalidad de la Resolución N° 72/92. En tal sentido, expresa que el derecho adicional resulta aplicable tanto a los supuestos de importaciones a consumo regulares como a los irregulares y remite a lo dispuesto por los arts. 274 y 1164 del C.A. Concluye que la garante no aseguró un monto definitivo y determinado, que corresponde la aplicación de los intereses previstos en el art. 794 del C.A. y que de la confrontación documental se extrae que efectivamente se ha garantizado el derecho adicional. Ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 51 se declara la causa de puro derecho, a fs. 55 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 56 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12347-1978-2007 - Expte SC46-627/03 se inicia con la Nota R N° 007/03 emitida en relación a la importación temporaria con transformación vía terrestre – Envíos Fraccionados N° 02 046 IT13 000001 Z, registrada el 24/05/2002 por la firma MIGUEL PASCUZZI E HIJOS, cuyo vencimiento operó el 28/11/2002. Se hace saber que en fecha 20/11/2022 la firma solicitó prórroga para la operación mencionada y manifestó un siniestro ocurrido en los depósitos de la empresa donde se encuentra depositada la mercadería. Se estima que el pedido de prórroga es extemporáneo conforme lo normado en el art. 266 y 267 del C.A. A fs. 2/3 obra Nota presentada por la empresa en la que informa el siniestro y acompaña copia de la exposición policial. A fs. 4 se glosa la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 5/6 se produce el aforo y se practica liquidación de tributos. A fs. 7, el 22/09/2003 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 8, el 8/10/2003 se corre vista a la importadora de todo lo actuado en los términos del art. 1101 del C.A., que se notifica el 14/10/2003 (fs. 18). A fs. 13/16 la imputada presenta copia de la exposición policial y del informe realizado por la Policía Federal y luego a fs. 23/26 contesta la vista. A fs. 31 se rectifica la liquidación de tributos. A fs. 32 se tiene por presentada a la firma, por contestada la vista y se abre la causa a prueba. A fs. 46 se cierra el periodo probatorio y se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 50/53 el alegato presentado por la importadora. A fs. 54 se glosa copia certificada de la póliza de caución N° 8240. A fs. 55 el 30/11/2006 se cita a PARANA S.A. DE SEGUROS en su carácter de garante de la firma imputada, que se notifica a el 06/12/2006 (fs. 57). A fs. 58/64 se agrega acumulada la Actuación N° 13289-38342-2006 a través de la cual aseguradora presenta su descargo. A fs. 68 se tiene por presentada a Paraná de Seguros S.A. y se provee la prueba ofrecida. A continuación se agrega acumulada la Actuación N° 13289-18971-2007. A fs. 72/74 se dicta la Resolución N° 2124/07 (AD POSA) que se notifica tanto a la importadora como a la garante el 03/09/2007, conforme constancias de fs. 86/87.

V.- Que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma MIGUEL PASCUZZI E HIJOS S.A., realizó mediante el DIT N° 02 046 IT13 000001 Z, registrado ante la Aduana de Posadas el 24/05/2002 la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 28/11/2002, 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° 8240 emitida por la firma Paraná S.A. de Seguros en fecha 23/05/2002 por la suma de dólares (U$S) 16.000 (ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 4 y 54, 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 intimó 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. La firma imputada y la aseguradora presentaron su descargo en sede

aduanera, 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 del análisis de la liquidación de tributos obrante a fs. 31 de las act. adm., se extrae que los rubros que se reclaman son: derechos de importación, tasa de estadística e IVA; conceptos que la actora expresamente reconoce haber garantizado en su recurso de apelación.

Que corresponde aclarar que de la citada liquidación no surge que se exija el pago del derecho adicional, cuestionado por la recurrente.

Que por otro lado, se observa que el servicio aduanero pesificó los tributos al tipo de cambio vigente al vencimiento del DIT, 28/11/2002, y reclamó los tributos en moneda nacional tanto en la corrida de vista como en la resolución aduanera N° 2124/07.

Que en virtud de los fundamentos expuestos, la exigencia tributaria establecida en sede aduanera, que asciende a la suma de pesos catorce mil ciento noventa y cuatro con setenta y cinco centavos ($ 14.194,75), debe ser confirmada.

IX.- 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 $ 14.194,75 determinado en el Considerando VIII.- queda comprendido dentro de los dólares (U$$) 16.000 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.

X.- 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 6/12/2006 (fs. 57 de las act. adm), es decir con posterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora que fue practicada en fecha 14/10/2003 (fs. 18 de las act. adm.). Por lo tanto los intereses corren, en el caso, desde el 29/10/2003 (art. 794 del C.A.).

XI.- 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.

XII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar la resolución aduanera, en cuanto ha sido materia de recurso, con costas.

Por ello, VOTO POR:

Confirmar la Resolución N° 2124/07 dictada en la Actuación 12347-1978-2007 - Expte SC46-627/03, en cuanto ha sido materia de recurso, con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución N° 2124/07 dictada en la Actuación 12347-1978-2007 - Expte SC46-627/03, en cuanto ha sido materia de recurso, 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 12:36:01 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 01:17:01 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 01:17:16 -03:00