República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-41847975-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Abril de 2022

Referencia: Expte Nº 23.376-A ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A."**, expediente Nº **23.376-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La aseguradora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 3131/2007 dictada en la Actuación ADGA Nº 603.671/2002, en cuanto la intima, en su calidad de garante, al pago de la suma de $ 44. 304,27 con más CER e intereses, en concepto de tributos adeudados por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 el C.A con relación al D.I.T 00 001 IT 15 000118Z.

II. La aseguradora sostiene que no se ha configurado el siniestro asegurado. Ello así, desde su perspectiva, porque no existió el incumplimiento por parte del importador del pago de las obligaciones tributarias a su cargo. Al respecto expresa que su obligación es solidaria y subsidiaria al pago de la deuda a cargo del importador moroso. En las condiciones subrayadas, advierte que, encontrándose controvertida la deuda del principal ante los estrados del fuero comercial, encontrándose el deudor principal sometido a un procedimiento concursal, el fisco debió ocurrir, como cualquier otro acreedor, a presentarse a verificar la deuda reclamada. En la inteligencia señalada, sostiene que no es resorte del servicio aduanero la posibilidad de sustraerse de las disposiciones de orden público que rigen en materia concursal. Por todo lo anterior, concluye que la entidad administrativa debía presentarse a verificar la deuda reclamada en autos en el concurso para poder compeler a su parte a pagar el importe de la liquidación que surgiese del proceso concursal.

III. La representación fiscal contesta el traslado. En prieta síntesis, relata que no pudiendo la actora acreditar la reexportación de la mercadería involucrada en plazo, ha quedado configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Hace hincapié en que no habiendo el importador cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria, en su condición de garante, la aseguradora se comprometió a pagar a lo que resultara obligada la firma importadora, quedando constituida en mora de pleno derecho por el vencimiento del plazo. En síntesis, arguye que no existe norma legal alguna que imponga al Fisco la obligación de verificar su crédito en la quiebra del importador como requisito previo a reclamarlo contra el garante y, en consecuencia, sostiene que éste último**,** debe responder con los mismos alcances y en la misma medida en cuanto a la obligación tributaria del tomador del seguro. En dicho contexto, concluye que el siniestro se produjo y que la aseguradora debe afrontar el pago de los

tributos de la operación que garantizó dentro del marco legal vigente para la misma. Asimismo alega que la aseguradora también responde por los intereses que se devenguen sobre el capital. Finalmente, afirma que corresponde la aplicación del CER por ser una deuda existente a la entrada en vigencia del Decreto 214/02 que no se encontraba convertida en pesos.

IV. En las condiciones consignadas resulta elocuente que no se encuentra controvertido en ningún aspecto el incumplimiento del régimen de importación temporaria y por ello no existen dudas de la configuración de la infracción al art. 970 del C.A. Tampoco se encuentra discutido que, mediante la Póliza Nº 650.207, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de CINCUENTA MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 50.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora Induscuer S.A., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. Nº00 001 IT15 000118 Z.

En las condiciones indicadas, habiendo quedado configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., surge la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante, de los tributos adeudados como consecuencia de la importación a consumo de la mercadería importada temporalmente.

V. En ese entendimiento del asunto, el núcleo de la cuestión radica, pues, en determinar la naturaleza jurídica de la relación entre las compañías que aseguran el cumplimiento de obligaciones de derecho público y el servicio aduanero.

VI. Al respecto**,** no concibo la posibilidad de que el Estado tenga capacidad para entablar relaciones jurídicas que se desarrollen al amparo del derecho privado. En efecto, si bien el legislador tiene un cierto margen de discrecionalidad para hacer actuar a los órganos estatales bajo modalidades privadas, lo cierto es que esa opción regulatoria es meramente instrumental, en tanto por la naturaleza misma de las cosas, el Estado siempre está sometido a exigencias jurídicas que le son impuestas por las razones que justifican su existencia. En consecuencia, las eventuales normas de derecho privado que pudieran regir la actividad de la empresa aseguradora son meros accidentes de la sustancial relación jurídica entre el servicio aduanero y la aseguradora que voluntariamente decidió incursionar en una disciplina regida por las normas, principios y valores que rigen las cuestiones públicas. Si no se reconociera esta elemental cuestión, el problema se encontraría mal planteado y discurriría en un recuento de las cláusulas contractuales entre el asegurado y la compañía aseguradora.

VII. Encontrándose el quid del asunto en la sustantividad pública de la relación jurídica examinada, existe un hecho que se impone por sí mismo: la responsabilidad de la compañía aseguradora deberá determinarse en razón del régimen de derecho público aplicable, considerándose también que los mecanismos de tutela específicamente previstos para controlar que la actividad administrativa se ajusten a derecho. En tales condiciones, cuadra notar que la Corte Suprema ha interpretado que la ley concursal debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (9/4/87, “Gregorio G. Cosimatti” —Fallos 310:785—, citado el 7/12/99 por la disidencia del Dr. Bernardo Licht, en “Zanella San Luis SAIC”).

VIII. En ese sentido, según surge del art. 462 del Código Aduanero, 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. En consecuencia, resulta claro que la D.G.A. no se encuentra obligada a esperar que recaiga sentencia en el proceso concursal contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador y, ello así, máxime que, 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.

IX.- En ese estado de cosas, corresponde señalar que, por la resolución apelada se intimó a la recurrente al pago de una suma en concepto de tributos, correspondientes a la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. Nº 00 001 IT15 000118 Z que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional -Decreto Nº 1439/96-, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 10/11 de las act. adm.). Al respecto, debe recordarse que el art. 453 inc c) del C.A. prevé que el seguro debe cubrir los eventuales tributos que correspondieren a la importación a consumo. A lo consignado, cabe agregar que el art. 255 del C.A. indica que la garantía debe otorgarse a los fines de "asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone", las que consisten en el aspecto tributario, es decir, el pago de los gravámenes aplicables al vencimiento del plazo de la importación temporaria.

X.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar en relación al Derecho Adicional, que corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "IEF Latinoamericana S.A." sentencia del 14/08/2013 que remite en lo pertinente a la causa "Fisher S.R.L." sentencia del 14/08/2013, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME Nº 72/92, limitando el pago solo a los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y no en los casos en que al no regularizar en término la situación de los bienes, corresponda imponer de las sanciones previstas por el art. 970 del C.A. Por consiguiente, en el caso de autos, no corresponde el pago del Derecho Adicional previsto en el art. 23 del Decreto Nº 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, por lo que corresponde revocarlo modificando la exigencia tributaria.

XI.- En relación a los conceptos I.V.A. Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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, sobre esa base, 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 (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XII.- En consecuencia, por lo expuesto en los Considerandos **X** y **XI**, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

D.I.T. Nº 00 001 IT15 0001182 Z		

TRIBUTOS		
IT. 1 A 6		
B.I.	$ 49.813,66	
D. IMPORTACIÓN	16,50 %	$ 8.219,25
T.E.	0,50 %	$ 249,06
BASE IVA	$ 58.281,97	
IVA	21 %	$ 12.239,21
TOTAL		$ 20.707,52

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $20.707,13 con más CER, en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A.. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista -01/06/2006 según lo manifestado por la actora al contestar su descargo agregado a fs. 16/21vta. de las act. adm.-, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

XIII.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, para determinar el tope máximo fijado en la Póliza Nº 650.207, el importe de CINCUENTA MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 50.000) debe convertirse a pesos en los términos del art. 8° del dec. 214/02, con más la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (art. 4° dec. 214/02), a la fecha del efectivo pago. Ello así resulta de la adecuada interpretación de la ley 25561 y el decreto 214/02, pues en caso de que esas normas no se hubieran dictado la responsabilidad máxima fijada en dólares debía de ser convertida a pesos a la tasa fijada en el mercado de divisas, *a la fecha del día anterior al del pago*.

Por tal motivo corresponde, en consecuencia, declarar que la suma adeudada por la aseguradora a la D.G.A., conforme la liquidación realizada precedentemente, asciende a VEINTE MIL SETECIENTOS SIETE CON TRECE CENTAVOS ($20.707,13) con más CER a la fecha de su efectivo pago, al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 01/06/2006 hasta la fecha del efectivo pago. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza, cuando expresan “con más la (suma) que pudiere resultar en exceso….”, y art. 4° de las condiciones generales).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Nº 3131/2007 recaída en el expediente ADGA Nº 603.671/2002 en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS VEINTE MIL SETECIENTOS SIETE CON TRECE CENTAVOS ($20.707,13) con más el CER aplicable a la fecha de pago en concepto de derechos de

importación, tasa de estadística e I.V.A., a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 01/06/2006 hasta la fecha del efectivo pago. Revocarla en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

2.- Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución Nº 3131/2007 recaída en el expediente ADGA Nº 603.671/2002 en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS VEINTE MIL SETECIENTOS SIETE CON TRECE CENTAVOS ($20.707,13) con más el CER aplicable a la fecha de pago en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 01/06/2006 hasta la fecha del efectivo pago. Revocarla en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

2.- Costas por sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.04.28 12:47:27 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2022.04.28 15:57:28 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: 2022.04.28 17:20:15 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.28 17:20:24 -03:00