Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-124939740-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 20 de Octubre de 2023

Referencia: EXPTE. N° 33.976-A - FIANZAS Y CREDITO S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS - Sentencia

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **"FIANZAS Y CREDITO S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS c/ DGA s/ recurso de apelación**", **Expediente N° 33.976-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/14 vta. se presenta la firma Fianzas y Crédito S.A. Compañía de Seguros, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución-Fallo N° 797/2013 (AD MEND) dictada en la Actuación N° SC 38-023-2013/7 mediante la cual se resolvió condenar a la firma HIERROS DE CUYO S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 87.510,58, en carácter de garante de la obligación tributaria. Aclara que solo controvierte la inclusión del derecho adicional en la liquidación tributaria formulada por la Aduana, su incidencia en la base de cálculo para el IVA y las percepciones del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias. Detalla que el monto controvertido asciende a $ 54.115,11 y que en consecuencia, consiente la suma $ 33.395,48. En ese orden, apunta que solo corresponde el pago del derecho adicional cuando el importador solicita la importación para consumo de la mercadería en cuestión y que, arribar a una conclusión distinta, importaría efectuar una interpretación analógica de la norma que, conforme el principio de legalidad en materia tributaria, se encuentra vedada. Remite a la doctrina sentada por la CSJN en el caso "Frisher S.R.L." y solicita su aplicación. Por otro lado, se queja de las alícuotas exigidas en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Arguye que las alícuotas reclamadas por la DGA, 20% de IVA Adicional y 6% de Impuesto a las Ganancias, sólo son aplicables para operaciones documentadas a partir del 7/9/2012, fecha en que entró en vigencia la RG AFIP N° 3373/12. Por lo tanto, en virtud de lo establecido en los arts. 274 ap. 1 inc. a; 638 inc. d y 639 del C.A., resultan aplicables las alícuotas consignadas en las Resoluciones N° 2394/91 y 3543/92 y modificatorias, 10% IVA Adicional y 3% de Impuesto a las Ganancias. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada en cuanto ha sido materia de recurso, con costas.

II.- Que a fs. 21/26 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a 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 y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. Argumenta

que conforme surge del expediente, el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado el siniestro que autoriza a la DGA a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. En lo que concierne al derecho adicional, remite a la Resolución ME N° 72/92 y al Decreto 1439/96. Destaca que la aplicación del derecho adicional corresponde para los supuestos de importaciones a consumo regulares -autorizadas- como irregulares -art. 274 del C.A-. Cita jurisprudencia en la que se ha establecido que el garante también responde por el derecho adicional y que su pago resulta procedente en casos de importaciones irregulares donde el infractor y/o responsable garante de la obligación tributaria no puede quedar en mejor situación que aquel que cumplió regularmente sus obligaciones. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 27 se ordena una medida para mejor proveer en los términos del art. 1143 del C.A., que se produce a fs. 32/41. A fs. 51 se declara la causa de puro derecho. A fs. 54 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 55 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12447-192-2012 – SC38-023-2013/7 se inicia con el informe técnico N° 120/12 (REG TMP) que hace saber que el DIT N° 09 038 IT14 000490 Y, correspondiente a la firma Hierros de Cuyo S.A., cuyo vencimiento operó el 18/09/2011 no registra cancelación, quedando 24.137,97 toneladas de mercadería en infracción. A fs. 4/10 lucen copias oficiales, impresión de archivo digital del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 11/12 obra acta denuncia N° 245/12. A fs. 16 se produce el aforo de la mercadería y a fs. 17 se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 18/22 se glosan prints de pantalla de consulta de una garantía global o unitaria y de empresas activas. A fs. 23/24, el 15/02/2013 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 25, en esa misma fecha, se corre vista a la importadora Hierros de Cuyo S.A. en los términos del art. 1101 del C.A. y se cita a Fianzas y Crédito Cia. de Seguros S.A. en carácter de garante de la obligación tributaria, arrojando resultado negativo la notificación a la importadora (fs. 30/31), mientras que la aseguradora se notificó el 26/03/2013. A continuación se agrega la Actuación N° 13289-9744-2013. A fs. 32/33 la aseguradora formula descargo. A fs. 43 se tiene por contestada la vista, se provee la prueba ofrecida y se declara la rebeldía de la importadora. A fs. 46/48 se emite el Dictamen N° 597/2013. A fs. 49/52 el 09/10/2013 se dicta la Resolución Fallo N° 797/2013 (AD MEND) que se notifica a la aquí recurrente el 23/10/2013. A fs. 60/62 se agrega aforo y liquidación de rubros consentidos y comprobante de pago de liquidación manual 14038LMAN002296X.

V.- Que, en primer lugar, corresponde pronunciarse en relación al derecho adicional cuya inclusión en el reclamo tributario dirigido a la recurrente ha sido cuestionada en autos.

Que 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 *in re* "IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA", que remitió 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. 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, por otro lado, debe recordarse que la Corte Suprema "*sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones*

a aquéllos (..) De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal ...” (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo, del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

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.

Que por lo tanto, corresponde revocar el derecho adicional exigido en la resolución aduanera apelada, con costas a la demandada.

VI.- Que, en segundo lugar, corresponde expedirse respecto a las alícuotas de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias aplicables a la deuda tributaria. La actora argumenta que se la intimó al pago 20% de IVA Adicional y 6% de Impuesto a las Ganancias, cuando correspondían las alícuotas del 10% y 3%, respectivamente, consignadas en las Resoluciones N° 2394/91 y 3543/92.

Que en lo concerniente a los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, la cuestión analizada por la CSJN en la causa “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas” del 26/11/2019, radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho “9°) Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- 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).

10) Que, sobre esa base, cabe concluir 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 virtud del pronunciamiento del máximo Tribunal, el agravio formulado por la recurrente respecto de las alícuotas de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, ha devenido abstracto.

Que en este aspecto, toda vez que se decide de oficio en base a jurisprudencia de la Corte Suprema, propicio que se impongan las costas en el orden causado. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala E de este TFN en la causa 10.694-A “Molinos Río de la Plata”, de fecha 16/11/2000.

Que por ello, voto por:

1.- Revocar el derecho adicional exigido en la Resolución - Fallo N° 797/2013 (AD MEND) dictada en la Actuación N°

12447-192-2012 – SC38-023-2013/7. Con costas a la D.G.A.

2.- Declarar que el planteo formulado por la recurrente respecto las percepciones del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias ha devenido abstracto. Con costas por su orden.

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.- Revocar el derecho adicional exigido en la Resolución - Fallo N° 797/2013 (AD MEND) dictada en la Actuación N° 12447-192-2012 – SC38-023-2013/7. Con costas a la D.G.A.

2.- Declarar que el planteo formulado por la recurrente respecto las percepciones del IVA Adicional y el Impuesto a las Ganancias ha devenido abstracto. Con costas por su orden.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.10.19 18:20:00 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: 2023.10.20 18:45:42 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: 2023.10.20 19:28:14 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 - GDE
Date: 2023.10.20 19:28:34 -03:00