Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-139444386-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: EXPTE. N° 22.103-A - ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. - Sentencia

---

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 **“ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”, expediente N° 22.103-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 9/17 se presenta la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PLA N° 1609/06, mediante la cual se rechazó la impugnación deducida y se ratificó el cargo N° 1436/05, correspondiente al DI N° 98 001 IC04 059191 G por la suma de $ 81.309,38, con más el CER e intereses. Relata que la firma habría garantizado el retiro a plaza de la mercadería como consecuencia del procedimiento de impugnación articulado por el importador Alpargatas Calzados S.A., contra la decisión del verificador actuante que entendió que correspondía la aplicación de los DIEM establecidos en la Resolución N° 543/95. Describe que el art. 1° de la Resolución N° 2386/2005 resolvió hacer lugar al recurso de impugnación articulado por el importador, con fundamento en que durante su tramitación el Ministerio de Economía había derogado la aplicación de los DIEM establecidos por la Resolución N° 543/95. Considera que si la obligación supuestamente garantizada fue consecuencia del procedimiento de impugnación deducido por el importador, al haber hecho lugar el servicio aduanero a dicha impugnación, la obligación garantizada quedó extinguida como consecuencia de la Resolución, con lo cual el cargo N° 1436/05 se encuentra carente de sustento y debe ser dejado sin efecto. Recalca que la única liquidación de tributos notificada en el expediente es la que da lugar al posterior cargo N° 1436/05, y si este cargo fue notificado con fecha 8/11/2005, mal puede generar intereses en contra de la aseguradora ya que responde por su propia mora y no por la mora del presunto tomador de la póliza. En todo caso, la suma garantizada fue dejada sin efecto por el art. 1° de la Res. 2386/05 y la suma que fue intimada por el art. 2° de la Res. 2386/2005, además de no encontrarse garantizada, fue notificada a la firma con fecha 8/11/2005, motivo por el cual no se encuentra en mora a su respecto. En subsidio, cuestiona la liquidación practicada y refiere a la Resolución N° 1257/98 y a las Notas N° 140/99 y 94/00. Entiende que la letra P finalmente utilizada para la determinación de la liquidación tributaria no cumplimentó las instrucciones impartidas por las Notas N° 140/99 y 94/00. Opone excepción de prescripción y transcribe los arts. 805 a 807 del CA. Afirma que la impugnación fue dirigida contra la exigencia de constitución de garantía y no contra liquidación o determinación tributaria alguna, con lo cual dicha impugnación no tiene efecto alguno sobre la prescripción operada para percibir tributos. Introduce la inaplicabilidad del CER previsto por el Decreto 214/02, en virtud de lo dispuesto por los arts. 638 inc. e) y 639 del C.A., dado que vulnera el principio de legalidad. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que a fs. 21/28 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias invocados por la contraria que no sean expresamente reconocidos en el responde o surjan de las constancias de las actuaciones administrativas. Precisa que por medio de la póliza citada, la aseguradora garantizó la diferencia de derechos, que se dio en el marco del procedimiento de impugnación, con relación al DI involucrado. Es por ello que la actora resulta alcanzada por la carga tributaria reclamada en el cargo en su carácter de deudora subsidiaria de la firma importadora, atento los términos de la Resolución N° 2386/05. Postula que en la sustanciación del procedimiento de impugnación se estableció que los ítems 1, 3, 4 y 5 del despacho están alcanzados por los derechos de importación específicos mínimos especiales, fijados por el art. 2 de la Resolución ME N° 543/95, en su redacción dada por el art. 1° de la Resolución N° 1257/98. En el caso se verificó un simple cambio en la fórmula para la liquidación de los DIEME, por lo que el objeto de la garantía no ha dejado de existir, como interpreta la actora, habiendo identidad entre los conceptos garantizados en la póliza aludida y los reclamados en el cargo N° 1436/05. Señala que la normativa concursal no es aplicable al caso en cuestión ya que la obligación tributaria que origina esta causa se rige por la legislación aduanera, que es la norma específica que prevalece. En lo referente al CER, arguye que aquél no es un tributo y que al momento de formular el cargo estaban en vigencia las leyes 23.905 y 23.928. Por ende, por tratarse de obligaciones de dar sumas de dinero expresadas en dólares estadounidenses, existentes a la fecha y en vigencia de la ley 25.561, resulta de aplicación el CER, conforme lo previsto por el Decreto 214/02. Responde al agravio de prescripción, analiza las causales de interrupción y suspensión e invoca que el cargo fue notificado antes de cumplido el plazo de 5 años. Esgrime que las propias pólizas establecen que producido el siniestro, el asegurador procederá a hacer efectivo a la Aduana el importe pertinente, con más los accesorios que resulten corresponder. Por último, en cuanto a las objeciones del cálculo de la letra P, aclara que a las citadas liquidaciones se llegó mediante la aplicación de la fórmula establecida en la Nota 94/00 (DI TECN) y que no se verificó objeción por parte de la actora. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 64 se declara la causa de puro derecho. A fs. 71 elevan los autos a la Sala G y a fs. 72 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas correspondientes a la causa N° 12043-376-2005 (ADGA-1998-436.694) se inician con la presentación realizada por la importadora Alpargatas Calzados S.A. ante el servicio aduanero titulada “Denuncia hecho nuevo”. A fs. 5 se glosa la carpeta del DI N° 98 001 IC04 059191 G oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 17/04/1998 con su documentación complementaria. A fs. 7 se tiene por deducida la impugnación en término legal y se impulsa el trámite del procedimiento. A fs. 8 se agrega la Nota N° 398/05 (RAMO 8). A fs. 10/14 se practica liquidación de diferencia de tributos entre lo abonado y lo que resulta corresponder. A fs. 17/21 se glosan consultas de juicios universales, de empresas activas, de presupuesto general y de una garantía global o unitaria. A fs. 23/24 se dicta la Resolución N° 2386/05, que se notifica a la importadora el 27/07/2005 (fs. 26). A fs. 27 la importadora pone en conocimiento que se ha presentado en concurso preventivo e informa el Juzgado en el que ha quedado radicado la causa. A fs. 30/31 se emiten las Notas N° 718/05 (SE CADE) y 832/05 (CADE), se dispone la aplicación del procedimiento de ejecución (art. 1122 CA) y la citación a la garante. A fs. 32/33 se practica liquidación de tributos e intereses. En consecuencia, en fecha 8/11/2005 se procede a notificar el cargo N° 1436/05 a Aseguradora de Créditos y Garantías SA, conforme constancia de fs. 35. A fs. 36/39 la aseguradora realiza una presentación titulada “Opone nulidad del procedimiento, de la Resolución N° 2386/05, de la liquidación y el cargo formulado”. A fs. 49 se glosa copia certificada de la póliza de caución N° 559.858. A fs. 50 se informa que la póliza en cuestión se encuentra en estado “afectada” según consta en el sistema SIM. A fs. 52/53 se produce una reliquidación del cargo N° 1436/05. A fs. 55/56 se glosa copia certificada de la Nota Externa N° 2/2004. A fs. 59 se tiene por deducida la impugnación formulada por la garante. A fs. 60/62 se dicta la Resolución N° 1609/06 que se notifica a la aseguradora el 19/05/2006 (fs. 64). A fs. 65/66 la aquí recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

Que obra agregada por cuerda la Actuación N° 12043-377-2005 – ADGA 413.771/98 que se inicia a fs. 1/4 con la impugnación deducida por la importadora Alpargatas Calzados S.A. en fecha 06/05/1998, contra la exigencia tributaria formulada en virtud de la aplicación de la Resolución MEYOYSP N° 543/95. En la citada presentación solicita el

libramiento de la mercadería bajo el régimen de garantía. A fs. 19, el 8/07/1998 se autoriza el retiro a plaza de la mercadería declarada en el DI N° 98 001 IC04 059191 G, con garantía, en orden al art. 453 del C.A. A fs. 19 vta. obra constancia de fecha 08/05/1998 - 98 LMAN 497-L, total garantizado U$S 146.027,33.

Que, asimismo, luce agregada por cuerda la Actuación N° 12389-35203-2005 en la que consta la impugnación deducida en fecha 17/12/2005 por Aseguradora de Créditos y Garantías SA contra el cargo N° 1436/05, ante el servicio aduanero.

V.- Que la cuestión traída a conocimiento se originó al tiempo del registro del D.I. N° 98 001 IC04 059191 G en fecha 17/04/1998, por parte de la firma "Alpargatas Calzados S.A.", al amparo del régimen del Decreto 2641/92, liquidándose los tributos en consonancia con dicho régimen. En dicha oportunidad, el servicio aduanero detuvo la salida a plaza de la mercadería, e intimó a la citada firma a ajustarse a lo dispuesto por la Resolución N° 543/95.

Que contra dicha pretensión la importadora planteó con fecha 06/05/1998, procedimiento de impugnación y solicitó se autorice el libramiento a plaza de la mercadería bajo el régimen de garantía. Una vez garantizada la diferencia tributaria exigida, mediante la entrega de la póliza N° 559.858 (ver copia certificada de obrante a fs. 49 del expte. adm.), emitida por la aquí apelante, el libramiento de la mercadería a plaza se autorizó el 08/07/1998.

La impugnación formulada por la importadora contra la exigencia de diferencia de tributos fue resuelta por la Resolución N° 2386/05 (ver fs. 23/24 vta. del exte. adm.), y la misma fue consentida por la importadora con el escrito presentado el 01/08/2005 (ver fs. 27 y vta. del expte. adm.). Posteriormente se efectuó la liquidación de la deuda aduanera por medio del cargo N° 1436/05, el que fue notificado a la aseguradora con fecha 08/11/2005 (ver fs. 35 del expte adm.), siendo ésta la primer notificación que se le efectúa a la misma respecto del reclamo en concepto de tributos; y es contra dicho cargo que la aseguradora interpuso recurso de impugnación (ver fs. 1/6 Actuación N° 12389-35203-2005), respecto del cual se dictó la Resolución DE PLA N° 1609/06 aquí apelada y por lo tanto este Tribunal resulta competente para entender en los presentes autos.

Que en ese sentido, es dable destacar que la importadora consintió los términos de la Resolución N° 2386/05 en cuanto hizo lugar a la impugnación interpuesta y la intimó al pago de las diferencias de tributos resultantes a partir de la aplicación del procedimiento establecido por la Resolución ME 1257/98. Y por otro lado, corresponde estar a los fundamentos expuestos en el Considerando 5° de la Resolución N° 1609/06 en razón de que la determinación del cálculo de la letra "P" fue efectuada mediante un análisis detallado en el cual intervinieron distintas áreas técnicas del servicio aduanero.

VI.- Que en cuanto al planteo de prescripción formulado por la recurrente, cabe poner de relieve que el plazo de prescripción establecido en el art. 803 del C.A. fue suspendido con la interposición del recurso de impugnación deducido por Alpargatas Calzados S.A. el 06/05/1998, objetando la liquidación de Derechos Específicos Mínimos Especiales (DIEME), en virtud de lo dispuesto por el art. 805, inc. c) del C.A. La manifestación de la recurrente de que no hubo liquidación impugnada resulta a ese respecto sin sustento alguno, si se tiene en cuenta que el importador, en el recurso de impugnación, refiere la exigencia de la liquidación de derechos específicos mínimos en el despacho de importación involucrado en los términos de la Resolución N° 543/95 del Ministerio de Obras y Servicios Públicos. Esta exigencia es además reconocida en el primer considerando de la Resolución N° 2386/05 que resolvió sobre la impugnación oportunamente interpuesta.

Que tratándose en el caso de deudores solidarios el efecto de la suspensión de la prescripción respecto de la importadora alcanza al garante, conforme lo prescribe el art. 807 del C.A. Luego, el dictado de la Resolución N° 2386/05 en fecha 19/07/2005 reanudó el plazo de prescripción, siendo que el cargo N° 1436/05 se notificó a la aseguradora el 08/11/2005, con anterioridad al vencimiento del plazo prescriptivo.

Que, por lo expuesto, corresponde desestimar la excepción de prescripción opuesta, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo.

VII.- Que la póliza en virtud de la cual la Aduana funda su exigencia a la firma aseguradora es la N° 559.858 (ver copia certificada de la póliza obrante a fs. 49 de las act. adm.) extendida por la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. a favor de la Aduana en fecha 07/05/1998 por la suma de U$S 150.000, respecto de la diferencia de derechos, obligación tributaria que hubiera podido resultar respecto del procedimiento de impugnación interpuesto por la firma Alpargatas Calzados S.A. en relación al DIT involucrado.

Que tratándose la cuestión debatida en la especie 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, (salvo dos disposiciones relativas a la ejecución de la garantía, arts. 461 y 462 del C.A.), corresponde considerar a la mentada aseguradora como un “fiador” (garante) y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (la Aduana asegurada) 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).

Queda claro, por lo tanto, que la mentada "responsabilidad" de la actora (fiadora-aseguradora) la colocan en cuanto a su obligación tributaria a la par de la importadora, respondiendo lisa y llanamente, en el caso, por la diferencia de tributos, cesando dicha responsabilidad frente a la aduana asegurada, si la importadora (deudor principal) pagara el total de lo debido (conf.: arts. 1580, 1590, 1591 del C. Civil y Comercial, Ley 26.994).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza 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.

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 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.

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 expedirse respecto la determinación de la deuda tributaria reclamada en autos.

Que en lo concerniente al rubro IVA Adicional reclamado en autos, 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 de acuerdo al pronunciamiento señalado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional.

IX.- Que por lo tanto, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos, sin incluir el IVA Adicional, en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 53 de las actuaciones administrativas.

Liquidación de Tributos DI N° 98 001 IC04 059191 G

DERECHOS IMPORTACION	62.545,68
IVA	13.134,59
TOTAL $	75.680,27

X.- Que, respecto del agravio de la aplicación del C.E.R. al monto reclamado en concepto de tributos, se destaca que la obligación tributaria relativa al DI N° 98 001 IC04 059191 G, se originó el 17/04/1998, en dólares estadounidenses, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905, subsistiendo como tal a la fecha en que entró en vigencia la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario (B.O 07/01/02), vigente desde el 06/01/02, por expresa disposición del Decreto N° 50/02, resultando alcanzada, en consecuencia por la pesificación dispuesta por el art. 1º del Decreto Nº 214/02, del 03/02/02, que expresa: "*A partir de la fecha del presente Decreto quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen –judiciales o extrajudiciales- expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la Ley Nº 25.561 y que no se encontrasen ya convertidos a PESOS*".

Que la liquidación de la diferencia de derechos adeudada respecto de cada uno de los ítems del DI en trato data de abril de 2005 (ver fs. 10/14 del expte. adm.) y fue recogida en la Resolución N° 2386/05 de fecha 19/07/2005 (ver fs. 23/24 del expte. adm.) en la que se hace saber que resulta de aplicación el C.E.R. Luego se efectúa la liquidación del cargo N° 1436/05 (ver fs. 32/33) notificado a la actora aseguradora el 08/11/2005 (ver fs. 35 del expte. adm.). En los casos en que se consignó el monto de la intimación en pesos, fue virtud de la pesificación legalmente dispuesta y debe advertirse que dicha determinación reviste el carácter de provisoria en el procedimiento sumarial. Finalmente en la Resolución N° 1609/06 aquí apelada, se formuló reserva de aplicación del C.E.R., por tratarse de una deuda que existía en dólares al momento del dictado del decreto 214/02.

Que, la aplicabilidad del CER en el caso resulta de conformidad al criterio sentado por la C.S.J.N. *in re* "Sociedad Anónima Cinematográfica", sentencia del 17/4/07, en la que se sostuvo que dicho coeficiente es inescindible del capital adeudado, ello es, en otras en otras palabras, el C.E.R. conforma inexorablemente el capital adeudado a partir del 3/2/02, respecto de aquellas deudas expresadas en dólares, que subsistieran como tales a la fecha de entrada en vigencia de la ley 25.561 y que hubieren resultado pesificadas por aplicación del art. 1 del Decreto 214/02, conforme a lo prescripto por el art. 1° de la ley 25.713 (B.O. 09/01/03), en cuanto dispuso que la aplicación del coeficiente de estabilización de referencia (CER), correspondiente a la fecha de pago, "*será efectuada a partir del 3 de febrero de 2002*".

Que, en el caso de autos, la deuda en dólares nació y subsistió como tal a la fecha de sanción de la ley 25.561, y fue intimada a la aquí actora con posterioridad a la vigencia del decreto 214/02, que determinó su pesificación la cual, resulta inescindible, como se dijo, de la aplicación del C.E.R. -según las pautas establecidas en el art. 8° y su remisión al art. 4° de dicho decreto-.

Que en consecuencia, resultando aplicable a los tributos y a la póliza las normas del Decreto 214/02, corresponde confirmar la exigencia del CER sobre los tributos que se reclaman y que refiere a los rubros Derechos de Importación e I.V.A.

XI.- Que, por aplicación de la doctrina sentada por la C.S.J.N. ya referida, el C.E.R. es inescindible del capital adeudado, por lo que procede su inclusión a los efectos del cómputo de los intereses.

XII.- Que en cuanto al tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza U$S 150.000 en la relación $ 1 = U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago (U$S 1 = $ 1, en los términos del art. 8° del dec. 214/02, con la aplicación del CER previsto en el art. 4° dec. 214/02, por tratarse de una obligación contraída en dólares con anterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto).

XIII.- Que en lo concerniente 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 reclamados y que aquí se confirman, queda comprendido dentro de los U$S 150.000 (más el CER) 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.

XIV.- 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.

Que de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 794, 1094, inc. d), 1101 y 1103, del C.A., los intereses se adeudan a partir de los diez días posteriores a la intimación a la firma importadora -deudor principal de la obligación- hasta la fecha del efectivo pago. Que en el expediente administrativo no obra constancia de la mencionada intimación, siendo que el mismo se inicia a fs. 1 con el procedimiento de impugnación interpuesto por la importadora. Sin perjuicio de ello, el art. 1° de la resolución recurrida establece que los intereses se adeudan desde el 28/04/1998 hasta la fecha del efectivo pago.

Que así las cosas, la aseguradora fue citada el 08/11/2005 (ver fs. 35 de las act. adm), es decir con posterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora. Por lo tanto los intereses corren, en el caso, desde el 28/04/1998 (art. 794 del C.A.).

Que respecto del pago de los 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).

XV.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la Resolución DE PLA N° 1609/06 en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., y por ende, modificar el cargo N° 1436/05 que se fija en la suma de PESOS SETENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA CON VEINTISIETE CENTAVOS ($75.680,27), en concepto de Derechos de Importación e IVA, con más la liquidación del CER que corresponda al día del efectivo pago, y los intereses devengados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794 del C.A., desde el 28/04/1998 hasta la fecha del efectivo pago. Asimismo, revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del IVA Adicional. Con costas conforme los respectivos vencimientos.

Que por ello, voto por:

1.- Desestimar la excepción de prescripción opuesta por la actora, sin costas.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PLA N° 1609/06 dictada en la Actuación N° 12043-376-2005 (ADGA-1998-436.694), en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., y por ende, modificar el cargo N° 1436/05 que se fija en la suma de PESOS SETENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA CON VEINTISIETE CENTAVOS ($ 75.680,27) en concepto de Derechos de Importación e IVA, con más la liquidación del CER que corresponda al día del efectivo pago, y los intereses devengados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794 del C.A., desde el 28/04/1998 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia de IVA Adicional.

4.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal preopinante.

No obstante, en cuanto a la responsabilidad de la aseguradora formulada en el considerando VII, a lo referente a la aplicación supletoria del Código Civil y Comercial, corresponde hacer la salvedad acerca de la naturaleza jurídica de la relación entre las compañías que aseguran el cumplimiento de obligaciones de **derecho público** y el servicio aduanero.

Con respecto a esta cuestión, debo decir que 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.

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 la actividad administrativa se ajusten a derecho.

En tales condiciones, corresponde señalar 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 mismo cuerpo normativo 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 momento de la oficialización de la importación.

Sentado lo anterior, es dable destacar que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26, 1981, INDESA S.A. c/ APOLO CIA. DE SEGUROS, La Ley, 1982-B, 416, E.D. 97-588; CNFed Civil y Com., Sala III, julio 14, 1998, EMPRESA FERROCARRILES ARG. c/ AGENCIA ABRAXAS TURISMO S.R.L. Y OTRO, La Ley 1998-E, 549). El seguro de caución, es el seguro concertado con el objeto de garantizar al asegurado, hasta la suma máxima estipulada, el pago en efectivo que debe percibir del proponente con quien contrata, **teniendo por finalidad el pago inmediato por parte de la aseguradora ante el mero incumplimiento del deudor** (CNCom, Sala A, precedente citado).

En este sentido, en el seguro de caución los actos, declaraciones u omisiones del tomador no afectan en ningún caso los derechos del asegurado frente al asegurador (CNCom, Sala B, julio 8-1996, ALBA CIA. DE SEGUROS c/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo, de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado surge que en el caso del seguro de caución el asegurador adquiere el carácter de pagador principal y fiador solidario, añadiendo su responsabilidad a la del obligado primigenio, que se supone solvente y fiel cumplidor de sus obligaciones por tratarse de una entidad aseguradora, perteneciendo este “tipo” de seguro a los contratos de garantía, cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora (CNCom., Sala B, oct. 23, 1990, E.D. 142,479). El asegurador, además, tampoco goza del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Desestimar la excepción de prescripción opuesta por la actora, sin costas.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PLA N° 1609/06 dictada en la Actuación N° 12043-376-2005 (ADGA-1998-436.694), en cuanto rechaza la impugnación impetrada por la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., y por ende, modificar el cargo N° 1436/05 que se fija en la suma de PESOS SETENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA CON VEINTISIETE CENTAVOS ($ 75.680,27) en concepto de Derechos de Importación e IVA, con más la liquidación del CER que corresponda al día del efectivo pago, y los intereses devengados

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794 del C.A., desde el 28/04/1998 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Revocar la resolución apelada, en cuanto a la exigencia de IVA Adicional.

4.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.11.21 17:07:59 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: 2023.11.22 09:40:22 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: 2023.11.23 11:09:39 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: 2023.11.23 11:09:56 -03:00