Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-140044506-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Noviembre de 2023

Referencia: Expte. Nº 34.952-A PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES 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 **"PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, expediente **N.º 34.952-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La aseguradora a fs. 11/26 interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 4489/13 dictada en el expediente SIGEA N.º 12197-4013-2010, en cuanto la íntima, en su calidad de garante de la firma "INVERPRENTA S.A.", al pago de la suma de u$s 43.123,56 con más 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. 07 001 IT14 007384 L. En primer lugar, señala que el servicio aduanero no informo el resultado de la verificación de crédito que efectúo ante la quiebra de la empresa importadora, debido a lo cual, se debe estar al resultado de dicha gestión procesal a fin de evitar una eventual doble imposición. Por otro lado, plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario atento que no reúne los requisitos establecidos en el art. 1094 del C.A. Por otra parte, impugna la liquidación de los tributos en dólares y su actualización a consecuencia del análisis que realiza de los arts. 637, 638 y 639 del CA. Finalmente, y en subsidio, manifiesta la inconstitucionalidad de los derechos adicionales de importación. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución aduanera.

II. La representación fiscal contesta el traslado a fs. 35/38. Luego de hacer un sucinto relato de los hechos, en prieta síntesis, manifiesta que no pudiendo la importadora o su responsable solidaria acreditar en forma fehaciente que ha cumplido con la reexportación de la mercadería involucrada en el plazo legal otorgado, ha quedado configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. En esa línea sustenta 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 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. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Actuación N.º 12197-4013-2010: A fs. 1 obra el acta de denuncia con relación al D.I.T. 07 001 IT14 007384 L por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 970 del C.A. A fs. 3 se glosa la carpeta del DIT involucrado. A fs. 5/6 obra aforo y liquidación de tributos. A fs. 8 -el 21/03/2013- se dispone la instrucción de sumario. A fs. 9 se agrega el print de pantalla de la garantía N.º 168.580. A fs. 12 obra nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 13 se corre vista de todo lo actuado a la aseguradora y a la importadora. A fs. 20/34/vta la aseguradora contesta vista. A fs. 39 se declara la rebeldía de importadora "INVERPRENTA S.A.". A fs. 44 se ponen los autos para resolver y a fs. 45/46/vta, el 09/08/2013, se dicta la Resolución 4489/13 apelada.

IV.- A fs. 40 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 55/59 61/67 y 71. Los antecedentes administrativos corren por separado. A fs. 84 la actora desiste de la restante prueba ofrecida. A fs. 86 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. A fs. 90 se ponen los autos para alegar. A fs. 95/96 obra alegato. A fs. 98 se pasan los autos a sentencia.

V.- Dicho lo que antecede, por razones de orden lógico, corresponde examinar, en primer término, el planteo de la recurrente respecto a nulidad del auto de apertura de sumario.

En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a la nulidad, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

En ese entendimiento del asunto, surge del análisis de las actuaciones administrativas que el auto de apertura del sumario (obrante a fs. 8) da cumplimiento con la totalidad de los requisitos exigidos en el art. 1.094 del C.A., en virtud de que si bien se presentó una descripción sucinta de los hechos involucrados y constitutivos de la infracción del art. 970 del C.A., la verificación de la mercadería en cuestión, su clasificación pertinente y la liquidación de los tributos fueron dispuestas con anterioridad (ver fs. 5 y 6).

Tal situación exhibe que el procedimiento infraccional aduanero, se ha desarrollado dentro del marco normativo, por lo que declarar la nulidad perseguida por la actora importaría la nulidad por la nulidad misma.

A mayor abundamiento, es menester señalar que la actora contó en esta instancia con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que estimare pertinente a fin de ejercer su derecho de defensa.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada por la actora.

VI.- Sentado lo anterior, corresponde analizar el fondo de la causa.

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 N.º 168.580, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de PESOS CIENTO CUARENTA Y TRES MIL ($ 143.000), con más los intereses y accesorios a que resulte obligada la firma importadora “INVERPRENTA S.A.”, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. N.º 07 001 IT14 007384 L.

Así las cosas, 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.

En esa comprensión del asunto, resulta claro que el hecho de que el importador esté en quiebra o concursado no condiciona la responsabilidad del asegurador al cumplimiento por parte de la Aduana de una eventual presentación o verificación de su crédito en la quiebra del importador asegurado, ni sujeta al cobro del tributo a la realización de gestión alguna previa ante el juez de la quiebra o 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, incluido el concurso o la quiebra del importador.

En tal sentido, no existe norma legal alguna que imponga al acreedor (D.G.A.) la obligación de verificar su crédito en la quiebra o concurso, como requisito previo para reclamar su crédito a la firma garante.

VII.- Sentado lo precedente, corresponde expedirse sobre los agravios respecto a la determinación de la deuda tributaria reclamada, en relación a los rubros derecho adicional, IVA adicional y ganancias.

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. 07 001 IT14 007384 L que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional -Decreto N.º 1439/96-, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 12 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.

VIII.- 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 “FRISHER 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 N.º 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 N.º 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.

IX.- 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.

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

DIT N. º 07 001 IT14 007384 L - TRIBUTOS

Base imponible	U$S 39.018,78	
Derecho de Importación	14%	U$S 5.462,62
Tasa de Estadística	0,50%	U$S 195,09
Base IVA	U$S 44.676,49	
IVA	21%	U$S 9.382,06
TOTAL		U$S 15.039,77

Así las cosas, conforme surge de la reliquidación que antecede los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de U$S 15.039,77 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 hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

Por otra parte, en cuanto al planteo de la improcedencia de la dolarización de la deuda tributaria, corresponde precisar que el art. 20 de la ley 23.905 (B.O. 18/2/1991) modificó, en lo que aquí respecta, el art. 639 del C.A., ya que estableció que a los efectos del pago de los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que gravan la importación y exportación, corresponde aplicar el tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago, esto es, la cotización del dólar estadounidense tipo vendedor al cierre del día anterior al efectivo pago. En virtud de ello, no corresponde hacer lugar al planteo de la cía. aseguradora.

XI.- Respecto a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, cabe señalar 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.

Bajo tales premisas y en concreta aplicación de las mismas a la causa bajo examen, el importe que podrá exigirse a la aseguradora es la suma máxima garantizada mediante la Póliza N. º 168.580 de PESOS CIENTO CUARENTA Y TRES MIL ($ 143.000), que obra agregada a fs. 61/67 de autos, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deberán ser devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución N.º 4489/13 recaída en el expediente SIGEA N.º 12197-4013-2010, declarando que los tributos adeudados ascienden a U$S 15.039,77 en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794

del C.A. hasta la fecha del efectivo pago. Con costas.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A.* es el de PESOS CIENTO CUARENTA Y TRES MIL ($ 143.000) con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A., que deberán ser devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar parcialmente la Resolución N.º 4489/13 recaída en el expediente SIGEA N.º 12197-4013-2010, declarando que los tributos adeudados ascienden a U$S 15.039,77 en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. hasta la fecha del efectivo pago. Con costas.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A.* es el de PESOS CIENTO CUARENTA Y TRES MIL ($ 143.000) con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A., que deberán ser devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.11.23 11:22:03 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: 2023.11.23 18:21:01 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2023.11.24 11:00:48 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 - GDE
Date: 2023.11.24 11:01:07 -03:00