Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-33331749-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Marzo de 2023

Referencia: Expte. N° 24.023-A, ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. Y ACUM. (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 GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación" (Acumulado Pilar Partes S.A. – Expediente 24.030-A BIS)**, expediente Nº **24.023-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 12/20, se presenta la firma "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." e interpone recurso de apelación contra los puntos N° 2 y 4 de la Resolución N° 5109/06, dictada en el expediente N° 602.792/02 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la cual se la intima a abonar la suma de $18.760 en concepto de tributos, más intereses y con su respectivo ajuste mediante el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER). Luego de efectuar una breve reseña de los hechos la aseguradora objeta que la acción del servicio aduanero contra el tomador se encuentra prescripta y, por ende, dicha prescripción opera en igual medida contra la aseguradora. Ello, como consecuencia de no haberse presentado al concurso preventivo de la firma importadora a los efectos de verificar su crédito. Por otra parte, manifiesta que no corresponde la aplicación del CER al caso de autos, teniendo en cuenta que, a la fecha de la configuración del hecho imponible, el mismo no se encontraba vigente. Explica que las sumas que se obliga a garantizar se corresponden a los rubros estrictamente estipulados, por lo que responde hasta la suma máxima que se comprometió, esto es, el capital asegurado y sus accesorios. Arguye que el servicio aduanero dirige su acción en forma extemporánea y sin causa a la aseguradora por importes que no resultan obligatorios de cancelar, por no haber acaecido aun el siniestro (el pago de los tributos por parte del tomador – deudor principal). Cuestiona la aplicación de los intereses, entendiendo que los mismos deberán adecuarse a lo dispuesto por la ley 24.522 en materia de suspensión de intereses a la fecha de la presentación en concurso del tomador. Finalmente ofrece prueba, hace reserva de la cuestión federal y solicita se dicte sentencia dejando sin efecto el cargo formulado, con costas.

II.- Por su parte, en el expediente N° 24.030 BIS obra a fs. 46/52 (refoliado a fs. 80/92) el recurso de apelación interpuesto por la firma Pilar Partes S.A., contra las Resoluciones N° 5109/06/7502/07, 7899/07 y 8536/07, dictadas por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros.

Sus argumentos se basan, en prieta síntesis, en declarar inaplicable el CER al caso de marras, teniendo en cuenta que la deuda reclamada siempre estuvo en pesos y que el Decreto 214/02 es un decreto de necesidad y urgencia, por lo que el

mismo no podría regular una materia tributaria o, como en el caso, una repotenciación de una obligación tributaria.

III.- A fs. 38/47, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Luego de efectuar una negativa genérica, recuerda que la carga de la prueba sobre el cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Concluye que el incumplimiento al régimen de importación temporal ha quedado acreditado en autos, puesto que la causal de fuerza mayor impuesta por la importadora no encuentra asidero legal. Menciona que la aplicación al caso de la normativa concursal no resulta ser aplicable al caso en cuestión, ya que la obligación tributaria que origina la causa se rige por las normas propias de la legislación aduanera, siendo esta la norma específica que prevalece. Indica que la aduana, en su carácter de asegurada o acreedora frente al incumplimiento del tomador del seguro, no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Recuerda que la garantía contenida en la póliza se presta a requerimiento de la firma importadora, constituyendo a la actora en fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Entiende que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Con respecto a la aplicación del CER, cita jurisprudencia en la que se deja sentado que la suma máxima que se le podrá exigir a la aseguradora es la que resulte en el momento de pago, y se conformará de convertir el monto máximo de la garantía en la relación $1 = U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día de pago. Finalmente ofrece prueba y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Previo a todo pronunciamiento, corresponde analizar como primera cuestión el planteo de prescripción opuesto por la recurrente, con sustento en la falta de presentación por parte del servicio aduanero al concurso preventivo de la firma importadora a los efectos de verificar su crédito.

Al respecto, cabe señalar que el concurso o la quiebra de la importadora no impiden que la aduana, en ejercicio de las funciones y facultades que resultan del Dto. Nro. 618/97, pueda tramitar un procedimiento para las infracciones, e imponer multa y exigir el pago de tributos como consecuencia de haber considerado configurada una infracción. En tal entendimiento, la C.S.J.N. ha establecido que el trámite de verificación corresponde cuando la resolución que en la causa se apela quede firme (“Cosimatti Gregorio s/conc. prev", sentencia del 04.09.1987). En igual sentido, expresó que el art. 22 de la Ley 19.551, que establece la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, es inaplicable toda vez que la misma debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procedimientos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones por hechos imponibles y punibles anteriores a la fecha de iniciación del concurso (Fallos 310:785).

En la causa “Supercanal SA" del 02.06.2003, la C.S.J.N. sostuvo que, si la decisión de la DGI fue apelada por la concursada ante el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de lo dispuesto por el art. 76 inc. b) de la Ley 11.683, ello impide que opere el fuero de atracción, al hallarse pendiente de tratamiento la apelación ante un tribunal de alzada, operando éste recién una vez dictada la sentencia por dicho tribunal. Posteriormente, dicho tribunal señaló, contemplando los supuestos de que la sentencia del Tribunal Fiscal fuere apelada y haciendo suyos al respecto los fundamentos del Procurador Fiscal de la Nación, que el fuero de atracción de la causa donde tramita el concurso preventivo de la deudora solo opera luego de la intervención del Tribunal de Alzada y en el supuesto que este confirme la sentencia apelada, corresponde remitir la causa al tribunal del concurso (“Gauchat, Enrique Pedro", sentencia del 04.07.2003).

V.- Sobre lo expuesto, el Código Aduanero regula expresamente el instituto de la prescripción, siendo su normativa plenamente aplicable al caso de marras, por lo que podemos concluir que, en virtud de la aplicación del principio *lex specialis derogat legi generali*, las normas del citado cuerpo legal prevalecen frente a la Ley de Concursos y Quiebras.

. Más aún, reconocida doctrina ha señalado que las obligaciones tributarias tienen su propio régimen de prescripción en la Ley 11.683, que es una ley federal, y el plazo de prescripción de cinco años a favor del fisco para el cobro de sus créditos es una disposición de orden público que responde también a la distinta naturaleza de la deuda frente a las deudas del

concursado que son reguladas por el derecho privado, y que cuando el crédito fiscal recién es ejecutable después del proceso de verificación de los créditos, no puede declarárselos extinguidos por el régimen de prescripción abreviado del art. 56 de la Ley 24.522, porque la misma finalidad de esa norma lo impide y porque está vigente la prescripción propia de la Ley 11.683 por encima de la ley de concurso (Conf. La prescripción de las obligaciones tributarias en el concurso preventivo", Susana Camila Navarrine PET 26-6-00). Dicha doctrina resulta plenamente aplicable, atento que el Código Aduanero al regular específicamente la prescripción establece el mismo plazo de cinco años que la Ley 11.683.

Por las consideraciones anteriormente expuestas, corresponde rechazar la prescripción opuesta por la actora.

VI.- Sentado lo anterior, cabe ahora remitirse a los argumentos esgrimidos por la apelante en relación a la aplicación del CER para el caso particular. Sobre ello, y teniendo en cuenta que la póliza fue emitida en dólares con anterioridad al 03/02/2002, el tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza, en la relación $1=U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago. En consecuencia, el importe que podrá exigírsele a la co-actora Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 25.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

Así las cosas, la conversión de la deuda a razón de UN PESO ($1) con más el C.E.R. correspondiente a la fecha de pago, viene impuesta legalmente de conformidad con el criterio sentado por la C.S.J.N. en el caso “Sociedad Anónima Cinematográfica” (17/4/07), en el sentido de que para las deudas pesificadas con posterioridad a la vigencia del Decreto 214/02, el C.E.R. es inescindible del capital adeudado.

A mayor abundamiento, cabe resaltar que el art. 1 del Decreto 214/02 dispone que, a partir de la fecha de entrada en vigencia del mismo (3.2.02) 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 N° 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS, estableciendo el art. 8 que las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el Artículo 4° del presente Decreto, esto es, el Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el Banco Central de la República Argentina y que se aplicará a partir de la fecha del dictado del referido decreto.

Del hilo de las ideas esbozadas precedentemente, se concluye que el ajuste mediante el C.E.R. resulta ajustado a derecho.

VII.- Por otra parte, y teniendo en cuenta los agravios esgrimidos por la apelante con relación a los montos máximos a garantizar en el caso de marras, debemos destacar que no se encuentra controvertido en autos que el despacho de importación en crisis se encuentra asegurado por la actora mediante la Póliza N° 688.735, del 06/12/2000, mediante la cual se aseguró a la A.F.I.P-D.G.A. el monto de DOLARES ESTADOUNIDENSES VEINTICINCO MIL (USD 25.000.-), con más la que pudiere resultar en exceso por la aplicación del art. 1122 del CA, a que resulte obligada la firma ZF ARGENTINA S.A., como consecuencia de la operación de importación de la mercadería “PARTES Y PIEZAS – GUÍA AÉREA N° 6000 4415 – DESPACHANTE QUIROGA MIGUEL ANGEL – CUIT 20-04019561-1”. En las condiciones indicadas, surge la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante, de los tributos adeudados como consecuencia de la importación a consumo de las mercaderías importadas.

VIII.- En tal entendimiento, el núcleo de la cuestión radica en determinar la naturaleza jurídica de la relación entre las compañías que aseguran el cumplimiento de obligaciones de derecho público y el servicio aduanero.

IX.- Dicho esto, 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.

X.- En ese estado de cosas, 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.

Más aún, podemos citar los dichos de la Alzada en la causa "COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA SA c/EN – DGA s/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS", Sala V, sentencia del 17/09/2019, donde expresa que "…*La aseguradora, en virtud de la garantía dada, responde 'conceptualmente', por todos los tributos, adeudados por la importadora, que gravaban la importación para consumo de la mercadería al tiempo de producirse el siniestro, esto es al tiempo del incumplimiento infraccional de la importadora y/o realización del hecho gravado irregular (arts. 274, 638 inc. e y 639 del CA). De modo que si el importe que, producido el siniestro - importación para consumo irregularmente producida correspondía abonar por tributos hubiera sido inferior (por reducción de las alícuotas, por haberse derogado tributos, o por cualquier otra razón) o igual al liquidado por tributos al tiempo de la temporaria, debería abonarse el nuevo importe liquidado en consecuencia del siniestro, con más los accesorios correspondientes; y aun si hubiera sido mayor (por aumento de las alícuotas, por nuevos tributos, o por cualquier otra razón) pero menor o igual a la suma máxima establecida. En cambio, si el nuevo importe derivado del siniestro (sin accesorios) fuera mayor que la suma máxima garantizada, ésta última es la que el asegurador debería abonar, con más los accesorios correspondientes (cfr. esta Sala V en la causa n° 77.468/2016, caratulada 'La Holando Sudamericana Compañía de Seguros S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo', del 4 de abril de 2017, 'Argentina de Seguros S.A. (TF 20.324-A) c/DGA', expediente n° 46.311/2012, del 16 de mayo de 2013, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala G, en los autos caratulados 'Chubb de Fianzas y Garantías S.A.', expediente n° 16.636-A, del 14 de noviembre de 2008 y Sala F, en los autos caratulados 'STP S.A. c/DGA y su acumulado', expediente n° 20.369-A, del l6 de agosto de 2006, entre muchos otros)*".

En consecuencia, el importe que podrá exigirse a la aseguradora será el monto máximo garantizado por la póliza, convertido al tipo de cambio del día anterior al de la fecha de pago, o en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados arriba indicado, si este último resultare inferior. Ello con más los intereses del art. 794 del C.A.

XI.- Conforme a las consideraciones expresadas ut supra, y teniendo en cuenta que no se encuentra controvertido en autos el incumplimiento por parte de la firma importadora del régimen establecido a través del art. 970 del CA, esto es, la omisión de reexportar la mercadería en el plazo establecido sin una causal válida que justifique dicho accionar, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Por todo ello, **voto por:**

1. Confirmar las Resoluciones N° 5109/06, 5109/06, 7502/07, 7899/07 y 8536/07 dictadas por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros.
2. Costas a la vencida.

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 las Resoluciones N° 5109/06, 5109/06, 7502/07, 7899/07 y 8536/07 dictadas por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros.
2. Costas a la vencida.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.03.27 12:29:53 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: 2023.03.27 14:07:54 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: 2023.03.27 15:29:47 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: 2023.03.27 15:30:12 -03:00