República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-46414399-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Abril de 2023

Referencia: N.º 24.393-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. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, expediente **N.º 24.393-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La **aseguradora** a fs. 13/18/vta interpone recurso de apelación contra la **Resolución N.º 2853/2007** dictada en el expediente **ADGA 603.187/2002**, en cuanto la íntima, en su calidad de **garante**, al pago de la suma de $37.933,45 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. N.º 98 001 IT16 00818 S**. En primer lugar, se agravia respecto a la aplicación del C.E.R. al importe reclamado en concepto de tributos. Afirma que atento a que el hecho imponible se produjo el 31/12/1999 -cuando aún estaba en vigencia la Ley 23.928 de convertibilidad-la obligación de la deuda quedo pesificada. En esa inteligencia, sostiene que no encuadra en las disposiciones del Decreto 214/02, por cuanto no se trata de una deuda exigible a la fecha del dictado del mismo. Agrega que, tanto en la liquidación tributaria -que se realizó por imperio de los arts. 637, 638 y 639 del C.A.- como en la corrida de vista, no se menciona que el monto tributario reclamado debía ser ajustado por el C.E.R., circunstancia que, le permite concluir que la aduana desestimó su aplicación. En las condiciones subrayadas, advierte que, imponerle un adeudo mayor al que corresponde violentaría el derecho de defensa, la buena fe, la protección de la confianza del administrado, el principio de la seguridad jurídica y las garantías constitucionales del art. 17 y 18 de la Carta Magna. Finalmente, plantea que aplicar los intereses que prevé el art. 794 sobre el capital ajustado por C.E.R. desnaturalizaría la estructura sistemática del decreto 214/02. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal y solicita se resuelva conforme los planteos formulados.

II.- La **representación fiscal** contesta el traslado a fs. 22/29/vta. En prieta síntesis, relata que atento que la importadora no regularizó en término la reexportación de la mercadería involucrada, 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 el garante 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. Al respecto, alega que la ley 23.905 tiene plena vigencia, de manera que el monto de los tributos debe mantenerse en dólares. En caso de considerar su pesificación, en subsidio solicita la aplicación del C.E.R. conforme a la jurisprudencia mayoritaria del TFN y la CNACAF. Finalmente, manifiesta que el C.E.R. es parte integrante del capital nominal, razón por la cual, corresponde el cálculo de intereses sobre el mismo. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Expediente **ADGA 603.187/2002:** A fs. 1 obra el acta de denuncia, con relación al D.I.T. N.º 98 001 IT16 00818 S 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. 7/8 se practica liquidación de tributos y multa. A fs. 11, el

19/12/2002, se instruye sumario y se corre vista de lo actuado (notificada, a la aseguradora a fs. 20/vta -el 30/04/2003- y a la importadora a fs. 21/vta -el 31/10/2003-). A fs. 12/14/vta la aseguradora contesta vista. A fs. 23 se declara la rebeldía de ISO CHEM S.A. A fs. 24/25 se glosa prints de pantalla de consulta de garantía. A fs. 31/33, el 15/05/2007, se dicta la Resolución N.º 2853/2007 apelada en autos.

IV.- A fs. 35 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 38/46 y los antecedentes administrativos que corren por separado. A fs. 62 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. Puestos los autos para alegar, a fs. 70/75 y 76/79 obran los alegatos de la representación fiscal y la actora, respectivamente. A fs. 81 pasan los autos a sentencia.

V.- 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 600.181** *(co-asegurada de forma mancomunada según el detalle adjunto de fs. 44 de autos)*, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de CUARENTA Y CUATRO MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 44.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora ISO CHEM S.A., como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. N.º 98 001 IT16 00818 S.

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.

VI-. 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. N.º 98 001 IT16 00818 S que incluyó, entre otros conceptos, el Derecho Adicional -Decreto N.º 1439/96-, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias **(v. liquidación de fs. 7/8 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.

VII.- Sentado lo que antecede, y sin perjuicio de que la actora no cuestionó la liquidación tributaria, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar que en relación al Derecho Adicional, 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 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.

VIII.- 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.

IX.- En virtud de lo expuesto en los Considerandos **VII** y **VIII**, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

D.I.T. N. º 98 001 IT16 00818 S - TRIBUTOS

ITEM 1			**ITEM 2 a 6**		
Base imponible	$6.132,50		Base imponible	$44.338,99	
Derechos de importación	15%	$919,88	Derechos de importación	5%	$2.216,95
Tasa de Estadística	0,50%	$30,66	Tasa de Estadística	0,50%	$221,69
Base IVA	$8.554,84		Base IVA	$57.418,99	
IVA	21%	$1.796,52	IVA	21%	$12.057,99
TOTAL		**$ 2.747,06**	**TOTAL**		**$ 14.496,63**

TOTAL: $ 17.243,69 ($ 2.747,06 + $ 14.496,63)

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de PESOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS **($17.243,69)** con más **C.E.R.**, 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** (notificada a la aseguradora el 30/04/2003 -v. fs.20/vta. de las act. adm.-). En consecuencia, los intereses deberán computarse desde el **16/05/2003** hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del **art. 794** del C.A.

X.- En lo que respecta a la procedencia de la aplicación del **C.E.R.**, cabe poner en manifiesto que atento que la deuda tributaria fue expresada en pesos con posterioridad a la entrada en vigencia del **decreto 214/02** (v. corrida de vista de fs.11 de las act. adm. de fecha 19/12/2002 notificada el 30/04/2003), resulta aplicable lo dispuesto por los **artículos 4 y 8** del mismo.

Por consiguiente, la conversión de la deuda a razón de UN PESO ($ 1) con más el CER 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.

Del hilo de las ideas esbozadas precedentemente, se concluye que, la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia, resulta ajustado a derecho.

XI.- En relación 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.

Sobre la base de lo expuesto y en esa comprensión del asunto, el importe que podrá **exigirse a la aseguradora** es el monto máximo garantizado mediante la **Póliza N.º 600.181** (agregada a fs. 43/44 de autos), que es de CUARENTA Y CUATRO MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 44.000), el cual 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 25.561 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 PESOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS **($17.243,69)** con más **C.E.R.**, 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 **16/05/2003** 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 N.º 2853/2007** recaída en el expediente **ADGA 603.187/2002** en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS **($17.243,69)** con más el **C.E.R.**, aplicable a la fecha de pago en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el **16/05/2003** hasta la fecha del efectivo pago.
2. Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.
3. Costas por sus respectivos vencimientos.

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 2853/2007** recaída en el expediente **ADGA 603.187/2002** en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS **($17.243,69)** con más el **C.E.R.**, aplicable a la fecha de pago en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el **16/05/2003** hasta la fecha del efectivo pago.
2. Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.
3. Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.04.25 13:46:41 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: 2023.04.25 14:00:37 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: 2023.04.25 15:03:41 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: 2023.04.25 15:04:21 -03:00