Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-26922495-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Marzo de 2024

Referencia: Expte. Nº 27.270-A LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht y Horacio Joaquín Segura (la Dra. Claudia B. Sarquis se encuentra en uso de licencia), para resolver en los autos caratulados **"LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación"**, expediente **N.º 27.270-A**:

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 10/20 la aseguradora interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 3395/09 dictada en el expediente SIGEA N.º 12039-1366-2008, en cuanto la íntima, en su calidad de garante de la firma "FIORENTINI ARGENTINA S.A.", al pago de la suma de $18.582,56 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 00 073 IT16 000035 B. En primer lugar, sostiene que solo deberá responder en relación a los tributos asegurados y hasta la suma máxima garantizada en la póliza, por ende, no responde por los derechos adicionales, IVA adicional, percepción de impuesto a las ganancias, las multas o intereses que se originen por mora del importador. Por otro lado, plantea la inconstitucionalidad y nulidad absoluta del régimen establecido mediante Resolución 72/92 y el Decreto 1439/96. Añade que se ha violado su derecho de defensa por haberse omitido la producción de los medios de prueba propuestos. Por último, señala que es confiscatoria e inconstitucional las pautas de reajuste dispuesta por la ley 25.561 y el Decreto 214/02. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita se dicte sentencia dejando sin efecto el cargo formulado, con costas.

II.- A fs. 27/35 la representación fiscal contesta el traslado. Luego de hacer una negativa genérica, en prieta síntesis manifiesta que, según resulta de las constancias del expediente administrativo, la importadora no regularizó dentro del plazo concedido, la situación de la mercadería ingresada al amparo de la destinación en trato. Señala que, ante el incumplimiento de las obligaciones que surgen del régimen se configuró la infracción prevista en el art. 970 del C.A. En esa línea sustenta 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. En ese sentido, sostiene la constitucionalidad de la Resolución N.° 72/92 y el Decreto N.° 1439/96, y recuerda lo normado en el art. 1164 del C.A. Por último, señala que, a la fecha de sanción del Decreto 214/02 las obligaciones derivadas de la póliza de caución estaban vigentes y no cumplidas, por tanto, es procedente la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R). Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero con expresa imposición de costas.

III.- Actuación N.º 12039-1366-2008: A fs. 1 obra el acta de denuncia con relación al D.I.T. N.º 00 073 IT16 000035 B por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 970 del CA. A fs. 3 se glosa la carpeta del DIT involucrado. A fs. 7 se establece la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería. A fs. 8/9/vta se practica liquidación de tributos. A fs. 10 obra el LMAN 007611 B. A fs. 14/16 se practica liquidación de tributos y multa. A fs. 17/18 -el 08/06/2004- se dispone la instrucción y se corre vista (notificada, a la aseguradora a fs. 31/vta - el 03/08/04- y a la importadora a fs. 32/vta -el 20/08/04-). A fs. 21/24 la aseguradora contesta vista. A fs. 39/45/vta la importadora contesta vista y acompaña documental. A fs. 52/vta se provee los escritos acompañados, en el cual se intima a la importadora a que en el perentorio plazo de diez (10) días de notificada se sirva aportar original o copia certificada de los Permisos de Embarque ofrecidos como prueba, los que deberán contar en forma excluyente con el respectivo cumplido por personal aduanero, bajo apercibimiento de proceder a su desglose, y los originales o copia certificada de los CTC definitivos involucrados, documentación necesaria para demostrar que habría cancelado el DIT en cuestión, ello bajo apercibimiento de continuar las actuaciones según su estado (notificada a fs. 54/vta -21/04/2009-). A fs. 57 se provee que visto la intimación cursada a fs. 52 y que la firma en trato no ha cumplimentado con lo allí solicitado, continúese con el trámite de las actuaciones según su estado y pasan los autos a resolver. A fs. 58/62/vta, el 01/06/2009, se dicta la Resolución N.º 3395/09 apelada en autos.

IV.- A fs. 49 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 52/57 y 67/74. Los antecedentes administrativos que corren por separado. A fs. 96 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. A fs. 100 se ponen los autos para alegar y a fs. 105 se 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, debido a que la apelante al contestar vista en sede aduanera, durante la sustanciación del expediente administrativo y al producir la prueba informativa ofrecida ante esta instancia, no ha logrado obtener la documental que acredite la reexportación o nacionalización de la mercadería amparada por el D.I.T. N.º 00 073 IT16 000035 B, al vencimiento del plazo de permanencia que operó el 07/04/2001.

Al respecto, cabe destacar que es reiterada y pacifica la jurisprudencia de los tribunales, que manifiesta que la carga de la prueba en relación al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador o de su garante, en el caso, de manera fehaciente mediante la

documentación aduanera adecuada, reglada e idónea, requerida reglamentariamente por el decreto 1439/96 (Res. 72/92).

En ese entendimiento del asunto, tras revisar la documentación recopilada en las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12039-1366-2008, se observa que, si bien la importadora presentó ciertos documentos en su defensa (ver fs. 39/44), la aduana la intimó a que proporcione los Permisos de Embarque y los CTC definitivos -en original o copia certificada- (ver fs. 52/vta). Este requerimiento se formuló con la finalidad de permitir la intervención del área técnica correspondiente para llevar a cabo el proceso de descarga de manera adecuada.

Sin embargo, a pesar de que la importadora fue debidamente notificada (ver cédula de fs. 54/vta), no cumplió con las obligaciones exigidas. Por ende, esto revela que la documentación disponible no satisface los requisitos reglamentarios estipulados por el servicio aduanero. A raíz de lo expuesto, no existen dudas que se configuró la infracción del artículo 970 del Código Aduanero.

Tampoco se encuentra discutido que, mediante la Póliza N.º 10.556, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de VEINTICUATRO MIL DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 24.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora “FIORENTINI ARGENTINA S.A.”, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. N.º 00 073 IT16 000035 B.

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.- 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. N.º 00 073 IT16 000035 B 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. 14/16 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, 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 “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.

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 00 073 IT16 000035 B – TRIBUTOS ITEM 1

Base imponible	$328,16	
Derechos de importación	16,5%	$54,15
Tasa de Estadística	0,50%	$1,64
Base IVA	$383,95	
IVA	21%	$80,63

TOTAL		**$ 136,42**

D.I.T. N.º 00 073 IT16 000035 B – TRIBUTOS ITEM 2 al 8

Base imponible	$23.689,77	
Derechos de importación	0%	0
Tasa de Estadística	0%	0
Base IVA	$23.689,77	
IVA	21%	$4.974,85
TOTAL		**$4.974,85**

D.I.T. N.º 00 073 IT16 000035 B – TRIBUTOS ITEM 9

Base imponible	$217,66	
Derechos de importación	20,5%	$44,62
Tasa de Estadística	0,50%	$1,09
Base IVA	$263.37	
IVA	21%	$55,31
TOTAL		**$ 101,02**

TOTAL: $ 5.212,29 (136,42 + 4.974,85 + 101,02)

En consecuencia, los tributos adeudados por la mercadería en infracción en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. ascienden a la suma de PESOS CINCO MIL DOSCIENTOS DOCE CON VEINTINUEVE CENTAVOS ($ 5.212,29) con más C.E.R. y los intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

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. instrucción de sumario y corrida de vista de fs. 17/18 de las act. adm. de fecha 08/06/2004), resulta aplicable lo dispuesto por los artículos 4 y 8 del mismo.

Así las cosas, 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, el ajuste mediante el C.E.R. 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 la suma máxima garantizada mediante la Póliza N.º 10.556 de VEINTICUATRO MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 24.000) -agregada en autos a fs. 71/vta-, el que deberá 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 lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución N.º 3395/09 recaída en el expediente 12039-1366-2008, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS CINCO MIL DOSCIENTOS DOCE CON VEINTINUEVE CENTAVOS ($ 5.212,29) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., con más C.E.R. y los intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *"LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A."* es el de VEINTICUATRO MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 24.000), el que deberá 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.

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.

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 3395/09 recaída en el expediente 12039-1366-2008, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS CINCO MIL DOSCIENTOS DOCE CON VEINTINUEVE CENTAVOS ($ 5.212,29) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A., con más C.E.R. y los intereses del art. 794 del C.A., hasta la fecha de su efectivo pago.

Declarar que el monto que se le puede exigir a la *"LA PERSEVERANCIA SEGUROS S.A."* es el de VEINTICUATRO MIL DÓLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 24.000), el que deberá 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.

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.

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (conf. art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.13 16:22:40 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: 2024.03.14 09:50:54 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: 2024.03.14 09:51:47 -03:00