Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-57995949-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: EXPTE. N° 24.561-A - ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA c/DGA s/Apelación - 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 **"ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**", **Expediente N° 24.561-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 10/18 se presenta la firma ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 9338/07 dictada en el expediente ADGA 601.862/2002 mediante la cual se condenó a la firma MANDALACUI ARIEL GUSTAVO por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 119.770,60 con más el CER en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que mediante el DIT N° 01 001 IT14 002066 U, la importadora habría documentado una operación aduanera de importación temporal, que el plazo de permanencia de la mercadería en el país habría vencido sin que se reexportara la mercadería en su totalidad. Se agravia por cuanto la responsabilidad eventualmente asumida resulta accesoria a la conducta realizada por un tercero, por lo que debe quedar acreditado el incumplimiento imputable al deudor principal para que recién surja la responsabilidad subsidiaria del garante. Subraya que la aseguradora no responde con idénticos alcances y en la misma medida que el importador y pasa a detallar distintos supuestos. Se opone a la suma reclamada en concepto de tributos ya que a su entender solo ha garantizado el pago de los tributos que gravan la importación para consumo, esto es: aquellos tenidos en cuenta para el cálculo de la multa. Esgrime que el importador debe tributos que sólo le competen a él, porque derivan de sus actividades posteriores al ingreso de la mercadería al país, como el adelanto de ganancias o el IVA adicional, en los que la Aduana actúa como agente de percepción y que son tomados a cuenta de cuando se declare y perfeccione el hecho imponible. Solicita que la pretensión se limite a los tributos exclusivamente garantizados y no a los percibidos a cuenta por la Aduana, ajenos a la naturaleza de la importación. Plantea la improcedencia de la aplicación del CER y analiza la Ley 25.561 y el Decreto 214/02. Postula que los conceptos reclamados por la Aduana se encuentran expresados en pesos y no en dólares estadounidenses. Refiere que al momento del hecho imponible, se encontraba vigente el art. 1 de la ley 23.928, que establecía la convertibilidad a razón de un peso = un dólar y que la ley 25.561 ratificó la vigencia de ciertos artículos de la ley 23.928, entre ellos los arts. 7 y 10. Concluye que al momento de entrar en vigencia la normativa que dispuso la aplicabilidad del CER, la suma cuestionada ya constituía una deuda en pesos. Ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

II.- Que a fs. 26/46 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada

uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean objeto de su especial reconocimiento. Asevera que la garantía prestada lo ha sido en dólares -póliza N° 272.371 U$S 36.500- y no en pesos, por lo cual, atento a la normativa que ha pesificado las deudas en dólares, debe aplicarse el C.E.R. Transcribe los arts. 4 y 8 del Decreto 214/02 y apunta que las obligaciones derivadas de la póliza, se encontraban vigentes a la fecha del dictado del dictado decreto, por lo que se aplican las citadas normas, con independencia de la fecha eventual de realización del hecho imponible. Refiere al principio de indisponibilidad del crédito fiscal e introduce que el CER no es un tributo sino un coeficiente que fue creado para morigerar las consecuencias emanadas de una pesificación asimétrica. Describe el escenario de emergencia económica que regía al momento en que se dictó la ley 25.561 y su decreto reglamentario. Arguye que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. Explica que el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Argumenta que el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado el siniestro que autoriza a la DGA a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Invoca que el garante queda constituido en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo, sin necesidad de ninguna otra intimación judicial o extrajudicial, considerándose los plazos perentorios. Destaca que es la importadora, o su responsable solidaria, quienes deben demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que se ha cumplido total y acabadamente con las obligaciones del régimen dentro del plazo legal otorgado, lo cual no hizo al momento de correrse la vista. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 47 se abre la causa a prueba, que se produce a fs. 61/78 y 84/90. A fs. 109 se cierra el período probatorio y a fs. 113 se elevan a Sala G y a fs. 114 se ponen para alegar, agregándose a fs. 123/138 el alegato presentado por la actora, el fisco no hizo uso del derecho conferido. A fs. 140 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 12039-708-2008 – ADGA 601.862/2002 se inicia con el acta denuncia N° 366/03 contra la firma MANDALACUI ARIEL GUSTAVO por la presunta comisión de la infracción tipificada en los arts. 970 del C.A., atento que no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 01 001 IT14 002066 U, cuyo vencimiento operó el 23/06/2001. A fs. 3 obra la carpeta del DIT involucrado con su documentación complementaria. A fs. 8 se establece la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería en infracción y a fs. 10/11 se practica liquidación de tributos. A fs. 12/14 se glosan prints de pantalla de consulta de identificador garantía y de empresas activas. A fs. 15 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 19 se corre vista a la imputada en los términos del art. 1101 del C.A., y se cita a ALBA CIA. ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en su carácter de garante de la obligación tributaria, quienes se notifican el 10/03/2004 y 24/02/2004, respectivamente (fs. 20/21). A fs. 22/24 la aseguradora formula descargo. A fs. 29/30 se agregan consulta de juicios universales y de empresas activas. A fs. 31 se provee la prueba ofrecida por la aseguradora y se declara la rebeldía de la importadora. A fs. 40 se glosa copia certificada de la póliza de caución N° 272.371. A fs. 56/58 obra presentación de la asegurada en la que amplía su defensa. A fs. 60/61 lucen prints de pantalla de consulta al registro de infractores. A fs. 62/64 se dicta la Resolución DE PRLA N° 9338/07, que se notifica a la importadora y a la garante el 16/04/2008 y 17/04/2008, respectivamente. A fs. 69/70 la recurrente acredita la interposición de recurso ante esta instancia.

V.- Que de la compulsa de los antecedentes administrativos resulta que la firma MANDALACUI ARIEL GUSTAVO, realizó mediante el DIT N° 01 001 IT14 002066 U, oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 23/04/2001 la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 23/06/2001 -plazo reducido a 60 días por Nota SE PRTE 2831/01-, dando garantía por los tributos (liquidados en el aludido DIT) que en el momento del referido registro habrían gravado la importación para consumo de la mercadería, garantía extendida mediante la póliza de seguro de caución N° 272.371 emitida por la firma Alba Compañía Argentina de Seguros S.A., en fecha 16/04/2001 por la suma de dólares estadounidenses (U$S) 36.500 (ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 3 y 40 de las act. adm.).

Que ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la

infracción prevista y penada por el art. 970 del CA, condenándose a la firma importadora -mediante la resolución aduanera aquí apelada- al pago de una multa, y asimismo, por el mismo hecho se condenó a la importadora y a la aseguradora recurrente al pago de los tributos por la importación para consumo de la mercadería de dichos DIT.

Que para así resolver, el servicio aduanero consideró que -de conformidad con la denuncia de fs. 1 de las actuaciones administrativas- se encontraba en infracción la mercadería ingresada temporalmente a través de los DIT en cuestión, en razón de que la firma importadora no acreditó haber cumplido con las obligaciones a su cargo, ya sea reexportando o nacionalizando la mercadería involucrada en autos.

VI.- Que el artículo 250 del C.A. dispone que: "*La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que " *no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria* ". Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados a demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que, asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto N° 1439/96 (Res. 72/92) —a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos—, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. —eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida— en el o los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

VII.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a **la importancia del C.T.C.** en los regímenes de importación temporaria.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de

sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaria de Industria.

Que, al respecto, establecen: *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)".* (Art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. N° 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracci6n bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en **el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92.** En tal anexo se establece que, además del N° de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.**

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. SIC. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que existiendo, un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos. Mermas. Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"****(conf.* Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. N° 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de tipificación y Clasificación (CTC) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen".*

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9° de la Resolución ME y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaria cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9°, para que se emita el correspondiente certificado. Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaria de Industria y Comercio."*

VIII.- 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.

IX.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa para verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación del D.I.T. bajo análisis.

Que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas no consta la cancelación del DIT en trato.

Que a su vez, de la prueba ofrecida por la actora en esta instancia y producida en la causa surge la falta de cancelación del DIT en cuestión. Tal circunstancia se extrae de los cuadros de descarga acompañados en las contestaciones de oficios obrantes a fs. 72 y 86 de autos. Como consecuencia de ello, se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

Que es reiterada y pacífica la jurisprudencia de los tribunales, en el sentido de 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 su caso.

X.- Que en tales condiciones, corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada en autos.

Que, por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, in re “Codorniu Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso

directo de organismo externo" (CAF 30796/2016/CA1-CS1) del 26/12/2017, cabe concluir que en la especie no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96.

Ello, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA", que remitió a la causa "Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA", en la que se sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado. Al respecto sostuvo que *"...no puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de la sanción prevista por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye -en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (...) un recargo adicional como el discutido en el sub examine"* (página 6, considerando 9, párrafo tercero).

Que, por otro lado, debe recordarse que la Corte Suprema "*sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos (..) De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal ..."* (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo, del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

Que en el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. Ello así, en razón de que aquí se trata de una importación a consumo irregular proveniente de una operación de importación temporaria -*"nacionalización ficta*"-, penada mediante la infracción prevista del art. 970 del C.A.

Que en lo concerniente a los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, 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 y percepción de impuesto a las ganancias.

XI.- Que por lo tanto, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos, sin incluir el derecho adicional, ni las percepciones de IVA Adicional y el impuesto a las ganancias, en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 10/11 de las actuaciones administrativas.

Liquidación de Tributos DIT N° 01 001 IT14 002066 U

RUBROS	%	TRIBUTOS
VALOR EN ADUANA		30.241,80
DERECHOS ESPECIFICOS		74.298,51
TASA DE ESTADISTICA	0,50%	151,21
BASE IMPONIBLE IVA		104.691,52
IVA	21,00%	21.985,22
TOTAL $		96.434,94

XII.- Que en cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), se formulan las siguientes consideraciones.

Que el decreto 214/02, en su artículo 8, dispone: *"Las obligaciones 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 en razón de un DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el artículo 4 del presente decreto"*. El artículo 4, al que dicha norma remite establece que a dichas deudas *"se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA"*.

Que tratándose, la de autos, de una deuda u obligación generada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la Ley 25.561 -importación para consumo irregular de fecha 23/06/2001- esa suma debió liquidarse conforme el art. 20 de la ley 23.905, en dólares (U$S). En el caso, el importe exigido en la corrida de vista de fs. 19 en fecha 21/08/2003 (notificada a la aseguradora el 24/02/2004), fue expresados en pesos, cuando ya $ y U$S no eran equivalentes (pues se había derogado la ley 23.928 no encontrándose vigente la paridad cambiaria $ 1 - U$S 1), y se efectuó después del Decreto 214/02. La deuda tributaria quedó así "pesificada" por el Decreto 214/02 (con la paridad 1 a 1), es decir "en virtud" de dicho decreto (y no había sido pesificada -por la Aduana- antes de dicho decreto). Por eso no es aplicable al caso el criterio de la C.S.J.N. sentado en el caso "Editorial Perfil", sent. del 12/08/2008, y sí es aplicable el criterio de dicha C.S. sentado en el caso "Sociedad Anónima Cinematográfica", sent. del 17/04/2007, en el sentido de que para las deudas pesificadas con

posterioridad a la vigencia del Dec. 214/02 el CER es inescindible del capital adeudado.

En conclusión, la obligación tributaria nació expresada en dólares estadounidenses al tiempo de registro del DI en cuestión, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905 (B.O. 18/2/1991), subsistiendo como tal a la fecha en que entró en vigencia la ley de emergencia 25.561, por lo cual no cabe duda que resulta alcanzada por la pesificación dispuesta por el Decreto N° 214/02, del 3/2/2002.

Que, en consecuencia, la aseguradora adeuda, en su carácter de garante, el importe de los rubros derechos específicos, tasa de estadística e IVA con más el C.E.R. aplicable a la fecha de pago, sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

XIII.- 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 (sobre los rubros en que se determinó procedente).

XIV.- Que en cuanto al tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza (U$S 36.500), en la relación U$S 1 = $ 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).

XV.- Que en lo que respecta 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 $ 96.434,94 determinado en el Considerando XI.- queda comprendido dentro del límite garantizado (U$S 36.500), a razón $ 36.500 con más el CER; 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.

XVI.- 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.

En el caso de autos, la aseguradora fue citada el 24/02/2004 (fs. 21 de las act. adm), es decir con anterioridad a la fecha de notificación a la firma importadora que fue practicada en fecha 10/03/2004 (fs. 20 de las act. adm.). Por lo tanto los intereses corren, en el caso, desde el 10/03/2004 (diez días posteriores al 24/02/2004), según el art. 794 del C.A.

XVII.- Que en consecuencia, corresponde confirmar parcialmente la resolución aduanera, en relación a los rubros derechos específicos, tasa de estadística e I.V.A, con más el CER y los intereses devengados desde el 10/03/2004 hasta la fecha de total y efectivo pago (art. 794 del C.A.); y revocar parcialmente la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Con costas conforme los respectivos vencimientos.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 9338/07 dictada en la Actuación N° 12039-708-2008 – ADGA 601.862/2002, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS NOVENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS ($ 96.434,94),** con más el CER aplicable a la fecha de pago, en concepto de derechos específicos, tasa de estadística e I.V.A, con más los intereses devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 10/03/2004 hasta la fecha de total y efectivo pago.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Adhiero, en lo sustancial, al voto de la Vocal preopinante.

II.- No obstante, en cuanto a la responsabilidad de la aseguradora formulada en el considerando **VIII**, 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.

Sobre la base de lo expuesto y en esa comprensión del asunto, 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, si este último resultare inferior. Ello con más los intereses del art. 794 del C.A.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 9338/07 dictada en la Actuación N° 12039-708-2008 – ADGA 601.862/2002, en relación a la aseguradora, declarando que los tributos adeudados ascienden a **PESOS NOVENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS ($ 96.434,94),** con más el CER aplicable a la fecha de pago, en concepto de derechos específicos, tasa de estadística e I.V.A, con más los intereses devengados, de conformidad con lo dispuesto en el art. 794 del C.A., desde el 10/03/2004 hasta la fecha de total y efectivo pago.

2.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3.- 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: 2024.06.02 11:40:27 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: 2024.06.03 14:55:08 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: 2024.06.03 14:57:56 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: 2024.06.03 14:58:18 -03:00