Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-19651135-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Febrero de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 36.879-A; COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A.

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N.° 36.879-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 15/19/vta la aseguradora interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 7998/15 dictada en la Actuación N.º 12210-7587-2008, en cuanto la íntima, en su calidad de garante de la firma importadora “SAGIMA S.A.I.C.F.”, al pago de la suma de U$S 1.962, 49.- y $ 3.869,54.- con más intereses, en concepto de tributos adeudados por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 el C.A. con relación al D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N. En primer término, sostiene que la determinación tributaria es ilegítima por haberse exigido en una moneda distinta a la de curso legal. Cita normativa y jurisprudencia en respaldo de su postura. Asimismo, manifiesta que no le corresponde abonar las percepciones de IVA y Ganancias, dado que su obligación se limita exclusivamente al pago de los 'tributos aduaneros' derivados del hecho imponible configurado por la importación a consumo de la mercadería. En ese entendimiento, indica que los referidos impuestos, propios del mercado interno, no se encuentran contemplados en la póliza representativa del seguro de caución. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la Resolución apelada, con costas a cargo de la demandada.

II.- A fs. 28/39 la representación fiscal contesta traslado. Hace una negativa genérica y efectúa un sucinto relato de los hechos acaecidos en sede administrativa. Afirma que, según las constancias del expediente administrativo, el importador incumplió con la reexportación de la mercadería dentro del plazo establecido para la importación temporal, configurándose así el siniestro que habilita a su parte a exigir el pago correspondiente a la aseguradora. Explica que el derecho del servicio aduanero a reclamar los tributos tiene su origen en las obligaciones asumidas por la aseguradora en el contrato de seguro de caución, celebrado en beneficio de la Aduana. En respaldo de su postura, cita jurisprudencia aplicable. Señala que, al vencerse el plazo sin que la mercadería fuera reexportada, se produjo su importación definitiva, lo que generó la obligación de abonar los tributos correspondientes, incluyendo el IVA adicional y el Impuesto a las Ganancias. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace la demanda incoada.

III.- Actuación N.º 12210-7587-2008: A fs. 1 obra el acta de denuncia, con relación al D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 970 del CA. A fs. 4 se glosa la carpeta del DIT involucrado. A fs. 6 se clasifica y valora la mercadería. A fs. 7 obra una liquidación de tributos. A fs. 11, el 14/12/2010 se instruye

sumario (sin notificar). A fs. 12, 14, 15, 16, 17 y 18 se agregan liquidaciones de tributos y multa. A fs. 19 se glosa el print de pantalla de consulta de garantía. A fs. 20/vta, el 22/04/2015 se corre vista de lo actuado (notificada, a la aseguradora a fs. 23/vta -el 19/05/2015- y a la importadora a fs. 35 por edicto -el 03/07/2015-). A fs. 24/36/vta la aseguradora contesta vista. A fs. 33 se provee la presentación. A fs. 36 se declara la rebeldía de "SAGIMA S.A.I.C.F.". A fs. 44/49, el 11/12/2015, se dicta la Resolución N.º 7998/15 apelada en autos (notificada a la aseguradora a fs. 51/vta, el 14/03/16).

IV.- A fs. 40 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 46/54 y los antecedentes administrativos que corren por separado. A fs. 59 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la sala G. A fs. 64 se ponen los autos para alegar. A fs. 69/70 y 71/76vta. obran los alegatos de la actora y la representación fiscal, respectivamente. A fs. 78 se pasan los autos a sentencia.

Primera Cuestión

V.- Sentado lo anterior, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

En este orden de ideas, cabe señalar que del análisis de las constancias de las actuaciones administrativas SIGEA N.º 12210-7587-2008 surge que el curso de la prescripción de la infracción endilgada comenzó a correr a partir del 01/01/2006 y el acto administrativo que ordenó la instrucción del sumario data del 14/12/2010 (fs. 11) y que recién se notificó de todo lo actuado a la aseguradora el 19/05/2015 (fs. 23/vta).

En tales condiciones, no puede dejar de insistir en la preeminencia del criterio establecido en otras causas análogas, en las que hice notar la necesidad de que el auto de apertura del sumario administrativo se notifique al interesado para tener sus efectos jurídicos propios. En un afín orden de ideas, si se considera plausible examinar el cumplimiento de los requisitos de validez del auto de apertura del sumario, no se percibe la razón por la cual no se exige que medie notificación de éste para que surta sus efectos jurídicos propios.

En relación con esta cuestión, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN "AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación"; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN "ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación" y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN "ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación", a cuyos fundamentos me remito brevitatiscausae.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los artículos 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma -como es el caso de la notificación-, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su "validez".

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: *"… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art.*

209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…" (Corte Constitucional Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate -de alcance general y particular-.

VI.- En consecuencia, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 14/12/2010 (ver fs. 11 del expte. adm.) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado.

Con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para producir la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los arts. 937 inc. a) y 805 inc. a) del CA.

Así las cosas, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2006, la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2010 (cfme. arts. 803, 804 y 805 del C.A.), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada dictada el 11/12/2015, notificada a la aseguradora a fs. 51, el 14/03/2016.

En adición a lo expuesto y conforme queda evidenciado, si bien la instrucción de sumario se dictó dentro del plazo de prescripción, no hay constancia fehaciente de su notificación. Por si fuera poco, la notificación de la resolución apelada fue enviada a la recurrente aproximadamente 3 meses más tarde desde su dictado, sin que se advierta en el expediente administrativo razones que justifiquen la excesiva demora del servicio aduanero en notificar en tiempo oportuno.

En virtud de ello, corresponde, a mi juicio, declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos con relación al D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N.

Segunda Cuestión

VII.- Sin perjuicio de lo expuesto en el apartado anterior, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "G", corresponde resolver en autos si se encuentra ajustado a derecho el Cargo formulado, en la Resolución aquí apelada, a la firma "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A.", como garante de la obligación tributaria de la firma importadora "SAGIMA S.A.I.C.F.", respecto de la destinación de importación temporaria N.º 04 073 IT14 003078 N.

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 en oportunidad de presentarse en sede aduanera y ante esta instancia, no ha aportado prueba que acredite la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N, al vencimiento del plazo de permanencia que operó el 29/10/2005. Al respecto, cabe mencionar que es reiterada y pacifica la jurisprudencia de los tribunales, que manifiesta que la carga de la prueba en relación con el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador o de su garante en su caso, de manera fehaciente mediante la documentación aduanera adecuada, reglada, idónea y requerida reglamentariamente por el decreto 1439/96 (Res. 72/92), por lo expuesto, 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 1560318, la actora aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de DIECISEIS MIL PESOS ($16.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. a que resulte obligada la firma importadora "SAGIMA S.A.I.C.F.", como consecuencia de la

operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N.

En ese entendimiento del asunto, 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.

VIII.- Sentado lo precedente, corresponde expedirse sobre los agravios respecto a la determinación de la deuda tributaria reclamada, con relación a los rubros 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 04 073 IT14 003078 N que incluyó, entre otros conceptos, I.V.A. Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 17/18 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.

IX.- Sentado lo que antecede, y en lo que aquí resulta de estricta relevancia, corresponde señalar que, respecto de los conceptos de IVA Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias, resulta oportuno remitirnos a la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que "(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

X.- En consecuencia, por lo expuesto en el Considerando IX, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación.

D.I.T. N.º 04 073 IT14 003078 N - TRIBUTOS

Base imponible		U$S 5.432,50
Derecho de Importación	12%	U$S 651,90

Tasa de Estadística	0,50%	U$S 27,16
Base IVA	U$S 6.111,56	
IVA	21%	U$S 1.283,43
TOTAL		**U$S 1.962,49**

Así las cosas, conforme surge de la reliquidación que antecede los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de UN MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS (U$S 1.962,49), en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del C.A.

XI.- Sentado lo anterior, corresponde expedirse en cuanto el agravio formulado por la recurrente en torno a la presunta ilegitimidad de la dolarización del cargo.

En particular, el artículo 20 de la Ley 23.905 (B.O. 18/02/1991) introdujo una modificación al artículo 639 del CA, estableciendo expresamente que el pago de los derechos de importación y exportación, así como de los demás tributos que gravan dichas operaciones —en este caso, a consumo—, debe efectuarse utilizando el tipo de cambio del dólar estadounidense, tipo vendedor, correspondiente al día hábil anterior al pago. Por otro lado, la Ley 23.928 no dispone en ningún momento que los tributos aduaneros deban liquidarse exclusivamente en moneda nacional.

En consecuencia, la dolarización del cargo se encuentra amparada por el marco legal vigente, motivo por el cual el agravio planteado debe ser rechazado.

XII.- 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.

Bajo tales premisas y en concreta aplicación de las mismas a la causa bajo examen, el importe que podrá exigirse a la aseguradora es la suma máxima garantizada mediante la Póliza N.º 1560318 de DIECISEIS MIL PESOS ($16.000), que

obra agregada a fs. 51/52 de autos, con más los intereses del art. 794 del C.A. hasta la fecha de su efectivo pago, los que deberán ser devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar parcialmente la Resolución N.º 7998/15 recaída en el expediente SIGEA N.º 12210-7587-2008, declarando que los tributos adeudados ascienden a UN MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS (U$S 1.962,49), en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del C.A. Declarar que el monto que se le puede exigir a la *"COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A."* es el de DIECISEIS MIL PESOS ($16.000) con más los intereses devengados en los términos del art. 794 del C.A. hasta la fecha de su efectivo pago.
2. Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del 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 7998/15 recaída en el expediente SIGEA N.º 12210-7587-2008, declarando que los tributos adeudados ascienden a UN MIL NOVECIENTOS SESENTA Y DOS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS (U$S 1.962,49), en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A., todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del C.A. Declarar que el monto que se le puede exigir a la *"COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A."* es el de DIECISEIS MIL PESOS ($16.000) con más los intereses devengados en los términos del art. 794 del C.A. hasta la fecha de su efectivo pago.
2. Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del 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: 2025.02.20 14:36:42 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: 2025.02.22 10:49:21 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: 2025.02.24 11:34:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.24 11:34:49 -03:00