Buenos Aires, 26 de diciembre de 2024.-

**VISTOS** estos autos 5146/2023 “Aseguradora de Caución SA Cía. de Seguros - TF 40.113-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

**CONSIDERANDO**:

I.- Por disposición AD CORD 292/2018, del 16/3/2018 (conf. esp. fs. 17/19 del hipervínculo que antecede), la Aduana de Córdoba:

-dispuso el archivo de la actuación sumarial AFIP “12664-36-2014” seguida contra ME-PROMAES SA, tramitada por presunta infracción al artículo 970 del Código Aduanero respecto del despacho de importación temporal “12 017 1T14 000233 A”; ello en los términos de la instrucción general DGA 9/2017 (conf. su artículo 1°); y

-consideró a la mercadería involucrada en infracción como importada para consumo, e intimó a ME-PROMAES SA al pago de la suma de U$S1111,65, con más intereses en los términos del artículo 1092 del Código Aduanero, en concepto de tributos que gravarían la importación para consumo de la mercadería involucrada en el DIT “12 017 1T14 000233 A”, bajo apercibimiento de iniciar ejecución fiscal en los términos del artículo 1122 del Código Aduanero (conf. su artículo 2°).

II.- Disconforme con lo resuelto, Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros, en su condición de garante de la operatoria, solicitó su revisión por ante el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. esp. fs. 20/32 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Al fin de invalidar lo actuado administrativamente, la aseguradora, en sustancial síntesis, planteó:

-la omisión de la AFIP - DGA de cumplir con lo normado por el artículo 1094 del Código Aduanero, resultando nulo todo lo actuado “desde el auto de instrucción” (*sic*), omitiendo correr vista a la importadora del procedimiento en curso y otorgarle la posibilidad de ejercer su derecho de defensa;

-su estado de indefensión, por haber entrado en concurso preventivo la importadora entre el vencimiento de la destinación temporal y haber sido notificada de la resolución aduanera impugnada, encontrándose impedida de recuperar suma alguna de dinero a la que se viera obligada de pagar por su asegurada;

-la aplicación en autos de la doctrina resultante del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “*Losicer*”;

-la nulidad de la notificación cursada por indicar otro acto (disposición AD CORD 172/2018) y finalmente adjuntar copia de la disposición AD CORD 292/2018;

-que su responsabilidad como aseguradora se encontraba limitada al monto garantizado por la póliza suscripta a favor de ME-PROMAES SA; y

-la inadecuada liquidación de tributos practicada por el servicio aduanero, por incluirse indebidamente el derecho adicional, IVA adicional y percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

III.- Por resolución del 16/9/2022, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- declaró la nulidad del procedimiento seguido en sede aduanera en el expediente AFIP “12664-36-2014” y, en consecuencia, tuvo por operada la prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir el pago de tributos por parte de Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros, en su condición de garante respecto de la importación temporaria registrada mediante el DIT “12 017 1T14 000233 A” por parte de ME PROMAES SA; con costas a cargo de la AFIP - DGA (conf. esp. fs. 98/103 del hipervínculo que antecede).

IV.- Abierta esta instancia judicial producto del recurso intentado por el Fisco Nacional, por resolución del 9/6/2023, esta Sala admitió su apelación, revocó la resolución del 16/9/2022 y, en consecuencia, dispuso el reenvío del expediente al Tribunal Fiscal de la Nación a efectos que, por intermedio de quien correspondiera, se dictara un pronunciamiento respecto de las restantes cuestiones propuestas por la aseguradora; ello con costas relativas a la cuestión debatida y resuelta, a cargo de la aseguradora.

V.- Devueltas las actuaciones, a pedido de parte, por resolución del 7/9/2023, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación reguló los emolumentos de la representación fiscal, siendo apelados por bajos y por altos (conf. esp. fs. 172/173, 179 y 181 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VI.- A continuación, en cumplimiento de lo ordenado por este Tribunal, por resolución del 29/7/2024 (conf. esp. fs. 255/258 del hipervínculo que antecede), la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación:

-confirmó parcialmente la disposición AD CORD 292/2018, en cuanto exigía a Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros el pago de tributos, por la suma de U$S450,65, con más intereses según lo normado por el artículo 794 del Código Aduanero, a calcular desde el 24/4/2019 y hasta la fecha de efectivo pago (conf. punto 1° de la parte resolutiva);

-declaró que la responsabilidad de Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros se encontraba circunscripta por el capital al límite máximo de la cobertura que ascendía a la suma de $6000, con más los intereses referidos en el punto anterior (conf. punto 2° de la parte resolutiva); y

-distribuyó las costas según los mutuos vencimientos, en un 59% a cargo del Fisco Nacional y en el restante 41% a cargo de la aseguradora (conf. punto 3° de la parte resolutiva).

Para así decidir, ajustó el cargo tributario, considerando al efecto improcedente el reclamo de los rubros derecho adicional, IVA adicional y percepciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias.

Respecto del derecho adicional aplicó el criterio resultante de los fallos dictados por el Alto Tribunal en autos "*Frisher SRL*" y "*IEF Latinoamericana*"; mientras que, en lo que respecta al IVA adicional y percepciones a cuenta del Impuesto a las ganancias la doctrina que emana del fallo dictado también por el Máximo Tribunal en autos "*Cladd ITA SA*".

Con asiento en tales extremos, a continuación, sobre la base de la liquidación tributaria de fs. 9 de las actuaciones administrativas, practicó una nueva, disponiendo que el valor en aduana de la mercadería bajo trato era de U$S1049,12 y que correspondía el pago de: derechos de importación, según una alícuota del 35%, lo que determinaba el pago de U$SS367,19; tasa de estadística, según una alícuota del 0,5%, lo que determinaba el pago de U$S5,25; e IVA, según una alícuota del 21%, sobre una base de U$S372,44, por un total de U$S78,21; arrojando tales montos un total a abonar de U$S450,65.

Decidido ello, en lo que respecta a la responsabilidad de la aseguradora, destacó que mediante la póliza de seguro de caución “877651”, Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros habría garantizado la obligación tributaria que hubiera podido resultar de la importación temporaria documentada por ME-PROMAES SA, mediante la destinación “12 017 IT 14 000233 A” por la suma de $6000, que, al momento del hecho imponible, cubría el importe total de los tributos liquidados a garantizar.

En este aspecto, sostuvo que la aseguradora, como garante de la destinación bajo trato, resultaba responsable de la exigencia aduanera sobre la cantidad de la mercadería en infracción ingresada temporariamente al amparo de la destinación fiscalizada, dentro de los límites de su responsabilidad.

Al punto, advirtió que el importe que el servicio aduanero tendría derecho a cobrar en virtud del incumplimiento al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria, excedía el máximo asegurado por la recurrente, por lo que el Fisco Nacional debería limitarse a reclamar dicho monto inferior y no más, so pena de incurrir en un enriquecimiento sin causa.

VII.- Contra lo así resuelto, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 272 y 275/279 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Entendió que la liquidación practicada resultaba errónea, en tanto se consideró como base imponible para el cálculo del IVA, la suma de U$S1049,12, cuando en realidad debía estarse a la suma de U$S1421,56.

A partir de tal extremo, explicó, que lo debido en concepto de IVA ascendía a U$S298,53; adeudándose en concepto de tributos por la operatoria fiscalizada un total de U$S670,96 en lugar de los U$S450,65 indicados por el pronunciamiento recurrido.

Asimismo, cuestionó el modo en que fueron distribuidas las costas.



#37539939#440255908#20241226075920279

Consideró que, conforme lo resuelto por el pronunciamiento dictado por esta Sala el 9/6/2023, debían ser soportadas por la aseguradora.

Sin perjuicio de ello, postuló que la detracción de los conceptos derecho adicional, IVA adicional y percepción a cuenta del Impuesto a las ganancias de la liquidación aduanera, en modo alguno podría determinar la distribución de costas dispuesta por el pronunciamiento recurrido, puesto que los fallos del Alto Tribunal seguidos fueron dictados con posterioridad a la resolución aduanera apelada en autos.

A lo dicho, siempre en lo que al punto refiere, agregó que no se opuso a la detracción de los mencionados conceptos de la liquidación tributaria; así como también que la limitación de la responsabilidad de la aseguradora al capital máximo garantizado surgía de la propia póliza “877651”, resultando improcedente un reclamo que excediera de dicha suma, de modo que lo así decidido importaba una “mera declaración” no susceptible de generar costas.

En función de lo expuesto, el Fisco Nacional solicitó que se adecuara el pronunciamiento apelado.

Dicha presentación fue replicada por la aseguradora (conf. esp. fs. 283/288 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VIII.- Pues bien, en esta oportunidad, la intervención de este Tribunal se encuentra acotada a determinar si, sobre la base de los argumentos traídos en esta oportunidad por el Fisco Nacional, la reliquidación tributaria practicada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho, revisando en particular el monto establecido en concepto de IVA, así como también si la distribución de costas dispuesta, según los vencimientos mutuos, en un 59% a cargo del Fisco Nacional y en el restante 41% a cargo de la aseguradora, luce conteste con el resultado alcanzado.

IX.- Precisado ello, cuadra señalar que, revisada la liquidación practicada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, se advierte que, efectivamente, tal como sostuviera el Fisco Nacional, lo adeudado en concepto de IVA por la importación de la mercadería

involucrada en autos, fue erróneamente calculado, ello en tanto fue considerada una base imponible inadecuada.

En efecto, tal como explicara el recurrente, la base imponible del IVA se encuentra dada por la suma del valor en aduana de la mercadería, sumado a “todos los tributos a la importación o con motivo de ella” (*sic*); en el caso, atento a los conceptos detraídos de la liquidación por el pronunciamiento del 29/7/2024, al derecho de importación y a la tasa de estadística (conf., al efecto, artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Por aplicación de tal pauta, sobre los conceptos y valores confirmados por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, aspecto del decisorio apelado que se encuentra firme y consentido, en la especie, a efectos de calcular la base imponible del IVA, ha de sumarse al valor en aduana de la mercadería, de U$$1049,12, los U$S367,19 a abonar como derecho de importación y los U$S5,25 a abonar por tasa de estadística, alcanzando un total de U$S1421,56.

Así, aplicado sobre tal base imponible el porcentual indicado y no discutido a abonar en concepto de IVA, esto es, el 21%, determina que, por la importación de la mercadería involucrada en autos, corresponde el pago de U$S298,53 en concepto de IVA.

Por consiguiente, el monto total debido en concepto de tributos por la destinación fiscalizada, alcanza la suma de U$S670,96.

En función de lo expuesto, corresponde admitir el agravio esbozado por el Fisco Nacional en lo que al punto refiere.

A todo evento, se aclara, tal como indicara la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y no fuera motivo de agravio, que la responsabilidad en concepto de tributos de la aseguradora queda circunscripta hasta el monto máximo garantizado conforme la póliza suscripta.

X.- Resta expedirse en torno a la distribución de costas dispuesta por el pronunciamiento recurrido.

Pues bien, examinados los antecedentes del caso, por las razones que a continuación se esbozarán, el Tribunal considera que los agravios propuestos por el Fisco Nacional al fin de modificar la distribución

de costas dispuesta por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación por el pronunciamiento del 29/7/2024, resultan improcedentes.

En primer lugar, cuadra señalar que la distribución de costas fijada por la resolución dictada por esta Sala el 9/6/2023 en modo alguno tiene injerencia en la solución a alcanzar en lo que al punto refiere al dar tratamiento a los agravios oportunamente introducidos por la aseguradora y que no habían sido tratados.

En efecto, la distribución de costas dispuesta por la resolución del 9/6/2023 alcanzó únicamente a la cuestión allí debatida y resuelta, correspondiendo -por consiguiente- que la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, al expedirse respecto de las restantes cuestiones, acordara una nueva distribución, conteste -claro está- con la solución adoptada en cuanto a los tópicos recursivos pendientes de tratamiento.

Al respecto, recuérdese que, al decidir cómo distribuir las costas, no debe perderse de vista quién triunfó en la cuestión involucrada, no a efectos de castigar al perdedor sino de hacerle cargar al vencido con las erogaciones que debió realizar su contraria (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 58.862/2018 caratulados *"SPF Argentina SA c/EN - AFIP - DGA s/Dirección General de Aduanas"*, resol. del 16/6/2023 y 36.842/2023 "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 23.435-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 24/11/2023; entre otros).

A ello, añádase que el hecho que al tiempo en que fuera dictada la disposición AD CORD 292/2018, el Alto Tribunal aún no hubiera dictado los precedentes en los que se basara la decisión de detraer los conceptos derecho adicional, IVA adicional y percepción a cuenta del Impuesto a las Ganancias del reclamo tributario, no constituye un factor suficiente a fin de revelar la improcedencia en la distribución de costas dispuesta en esta oportunidad por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por otro lado, también luce ineficaz a los fines pretendidos, lo alegado por el Fisco Nacional en torno a no haberse opuesto a la detracción de la liquidación tributaria de los mencionados conceptos, a cuyos efectos hubiera resultado necesario un allanamiento expreso y oportuno de su parte; lo que, en la especie, no habría acontecido.

De este modo, la omisión de llevar a cabo tal actividad expuso al recurrente al riesgo procesal de tener que afrontar las costas relacionadas con un reclamo tributario que, en el entendimiento de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, conforme la doctrina sentada por el Alto Tribunal en el precedente antes mencionado, debía ser adecuada, detrayendo ciertos conceptos que fueran incluidos.

En efecto, al fin de considerar la pretensión del Fisco Nacional, con asiento en la oportunidad en que habrían sido dictados los precedentes en los que se basara la solución de detraer del reclamo tributario los conceptos antes mencionados, exigía una manifestación expresa en tal sentido de su parte; recaudo que no se verificó en la especie.

Por último, siempre en lo que al punto refiere, indíquese que lo expuesto por el pronunciamiento recurrido en torno al alcance de la responsabilidad de la aseguradora responde a un pedido expreso de dicha parte al tiempo de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Nación (ver esp. capítulo “2) Segundo agravio: límite de responsabilidad de esta aseguradora), límite que -por cierto- no surge de la disposición AD CORD 292/2018 y respecto del cual, al tiempo de contestar el traslado del recurso intentado, el Fisco Nacional nada dijo; resultando, por consiguiente, prudente tal mención y así evitar cualquier futura incidencia al respecto.

Así las cosas, la decisión de la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación de distribuir las costas relativas a las cuestiones decididas en esta oportunidad, en un 59% a cargo del Fisco Nacional y en el restante 41% a cargo de la aseguradora, ello atento a la existencia de vencimientos mutuos, no luce, como arbitraria o errónea, sino más bien conteste y coherente con la solución alcanzada en cuanto a los tópicos sujetos a debate.

Por tanto, a entender del Tribunal, lo resuelto en lo que al punto refiere, se ajusta a las circunstancias del caso, en el que, según se acaba de explicar, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación detrajo del reclamo tributario los conceptos derecho adicional, IVA adicional y percepciones a cuenta del Impuesto a las Ganancias, cuyo cobro fue pretendido por el Fisco Nacional.

Al punto, a todo evento, corresponde dejar sentado que la admisión del agravio relativo al incorrecto cálculo de lo adeudado en

concepto de IVA, tratado en el Considerando IX de la presente, si bien determina la modificación parcial del pronunciamiento, ello en modo alguno tiene, en el caso, incidencia en punto a las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación respecto de la materia debatida en esta oportunidad, puesto que tal decisión resulta ser consecuencia del error incurrido por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación al determinar la base de cálculo de dicho tributo, más no de un pedido de la aseguradora en tal sentido.

En función de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar el agravio del Fisco Nacional en lo que al punto refiere.

XI.- En función de lo hasta aquí expuesto, corresponde admitir en parte el recurso intentado por el Fisco Nacional, modificar parcialmente la resolución del 29/7/2024 y, en consecuencia, adecuar la liquidación tributaria practicada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación.

XII.- Atento al resultado del recurso intentado y al modo en que se resuelve, advirtiéndose la existencia de vencimientos mutuos, corresponde que las costas de esta instancia judicial, respecto de la incidencia debatida y resuelta en esta oportunidad, sean distribuidas por su orden (conf. artículos 68, segunda parte y 71, del CPCCN).

XIII.- Previo a tratar los recursos interpuestos contra el auto regulatorio del 7/9/2023, deberán fijarse los honorarios correspondientes a los letrados intervinientes en autos conforme lo resuelto en el punto 3° del pronunciamiento del 29/7/2024; aspecto de dicho decisorio que, por la presente, se confirma.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir en parte el recurso interpuesto por el Fisco Nacional, revocar parcialmente la resolución del 29/7/2024 y, en consecuencia, ajustar la liquidación practicada por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación conforme lo dispuesto en el Considerando IX;

2°) distribuir las costas de esta instancia judicial, relativas a la cuestión aquí debatida y resuelta, por su orden; y

3°) diferir el tratamiento de los recursos interpuestos contra el auto regulatorio del 7/9/2023 (Considerando XIII).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 26/12/2024*
*Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA*

#37539939#440255908#20241226075920279