Buenos Aires, 8 de agosto de 2019. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 64/69vta. la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (*i*) confirmar parcialmente el art. 3º de la Resolución Nº 7258/10, recaída en el Expediente Nº 12034-847-2005, declarando que los tributos adeudados ascendían a la suma de VEINTICINCO MIL SIETE PESOS CON CINCUENTA Y CUATRO CENTAVOS ($25.007,54.-) respecto del Despacho de Importación Temporario (DIT) Nº 01 001 IT14 005122 Z, con más los intereses devengados desde el 21/5/2010, hasta la fecha de su efectivo pago; (*ii*) declarar que el monto que se le puede exigir a la actora es el de DÓLARES QUINCE MIL (U$S 15.000.-), con más el CER aplicable a la fecha que se efectúe el pago –monto asegurado mediante póliza– o el importe de los tributos, si éste último resultare menor; e (*iii*) imponer las costas según sus respectivos vencimientos, las que estimó en un 70% a cargo de la actora, y en un 30% a cargo de la demandada.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una reseña de las actuaciones administrativas, desestimó la pretensión de la actora tendiente a que se declare la nulidad de la resolución cuestionada por haberse rechazado las pruebas ofrecidas en sede aduanera, en tanto no se constataba en el sumario error o vicio alguno que causare a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esa instancia.

Por otro lado, sostuvo era procedente exigir a la actora los tributos, por ser garante de la obligación tributaria emergente del DIT 01 001 IT14 005122 Z, en tanto el importador no había acreditado la regularización de la mercadería importada temporariamente mediante el citado despacho de importación temporario, al vencimiento del plazo de permanencia otorgado, el cual operó el día 23/9/2002.

A su vez, esgrimió que la Aduana, en su carácter de asegurada o acreedora, frente al incumplimiento del tomador del seguro –

el importador– no se encontraba obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. De este modo, puntualizó que si se tenía en cuenta que el tomador no había acreditado el cumplimiento del régimen de destinación suspensiva de importación temporaria, la Aduana tenía acción contra la aseguradora, en tanto la producción del siniestro era indiscutible.

En consecuencia, consideró que había quedado configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 CA, por lo que surgía la responsabilidad de la actora, en su carácter de garante, por los tributos adeudados como consecuencia de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente.

Asimismo, rechazó el agravio del actor en cuanto sostuvo que no debía responder por el Anticipo de Impuesto a las Ganancias ni por el IVA Adicional. Afirmó que del DIT surgía expresamente que la actora había garantizado dichos rubros, por lo que no podía desconocerlos en esa instancia. Sobre el punto, precisó que el IVA Adicional y el Anticipo de Impuesto a las Ganancias debían ser liquidados en pesos desde su origen.

En lo que respecta al Derecho Adicional, si bien manifestó su discordancia con los precedentes de la Corte Suprema "*IEF Latinoamericana*" y "*Frisher SRL*", consideró que por razones de economía procesal correspondía aplicar la doctrina del Máximo Tribunal.

A la luz de lo resuelto, modificó la obligación tributaria emergente de la DIT citada, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, IVA, Anticipo de Impuesto a las Ganancias, y Percepción de IVA (IVA Adicional). Ello, 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 CA.

A su vez, esgrimió que toda vez que la garantía aludida había sido constituida en dólares, con anterioridad a la sanción de la Ley Nº 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario, la

misma resultaba alcanzada por las prescripciones de dicha ley, así como del Decreto Nº 214/02 a efectos de la determinación de la equivalencia en moneda nacional de las sumas expresadas en las respectivas pólizas en dólares estadounidenses. Así las cosas, adujo que el monto de la póliza expresado en dólares había quedado convertido en relación a UN PESO equivalente a UN DÓLAR, con más la aplicación del CER, establecido en la Ley Nº 25.713, aplicable a la fecha en que se efectuara el pago.

Asimismo, desestimó la pretensión de la actora de que no debía responder por la multa, en tanto la misma había sido exigida a la importadora, conforme surgía de la resolución cuestionada

Finalmente, esgrimió que la obligación de la aseguradora comprendía los intereses que adeudare el importador desde que comenzaron a devengarse. En efecto, adujo que los accesorios comprometidos a la póliza son los intereses resarcitorios devengados desde la fecha del vencimiento del plazo de diez días, contado desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos, conforme surge del art. 794 CA.

II. Que a fs. 70 apeló la actora y expresó agravios a fs. 71/75vta., los cuales fueron contestados por el Fisco Nacional a fs. 81/83.

Se agravia de la sentencia por cuanto ha omitido considerar que su parte ha garantizado en forma exclusiva los tributos originados en la operación objeto del caso, lo cual surgía de forma expresa del frente de la póliza oportunamente emitida. Por lo tanto, puntualiza que el servicio aduanero no podía requerir importes que no habían sido objeto de la garantía, como los derechos adicionales que pudieran corresponderle al importador, ni por multas o intereses que fueron impuestos al importador, y no a la aseguradora. A su vez, sostiene que la imposición de derechos adicionales, que se fundamenta en el dictado de un decreto, resulta inconstitucional y violatorio al principio de legalidad en materia impositiva.

A su vez, se queja de la sentencia en relación el concepto de Anticipo del Impuesto a las Ganancias. Al respecto, aduce que la garantía cubría únicamente los tributos originados en los gravámenes aduaneros que debía pagar el importador para el supuesto que no reexportara los insumos industrializados en tiempo y forma, y por el límite de compromiso asumido en la póliza. Por el contrario, sostiene que no estaban cubiertos los impuestos originados en la comercialización en el mercado interno de las mismas, por lo que considera que corresponde revocar el cargo mencionado.

Finalmente, sostiene que no es procedente la aplicación del ser con relación a la resolución aduanera oportunamente dictada. Sostiene que el fallo del Tribunal Fiscal, que dispone unilateralmente la aplicación del CER, afecta directamente los derechos de defensa y propiedad de su mandante, el cual, respecto de la cuantía de los tributos reclamados por el Estado, encontraba su reclamo limitado no solamente por el requerimiento inicial, sino también por la resolución aduanera, el cual, resulta alcanzado por el instituto de la cosa juzgada administrativa.

III. Que, preliminarmente, es necesario advertir que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf., CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus:* "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/EN-Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010*;* "*Farmacity c/ EN – Mº Salud s/ proceso de conocimiento*", del 27/3/2014; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

IV. Que, en primer lugar, cabe recordar que de forma reiterada este Tribunal ha señalado que atendiendo tanto a la naturaleza jurídica como a la finalidad del seguro de caución prestado, la Aduana,

en su carácter de asegurado o acreedor frente al incumplimiento del tomador del seguro –importador–, no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Por lo tanto, ha concluido que ella tiene acción directa contra el asegurador por configurarse la situación de siniestro a que se refiere la póliza, la que se genera con el incumplimiento de la obligación principal (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 55.624/2016, del 14/12/2017; "*Alba Compañía de Seguros S.A c/ D.G.A.*", Causa Nº 42.845/05, del 8/6/2010, considerando V;; "*Compañía de Seguros La Mercantil Andina SA*", Causa Nº 1.448/07, del 23/4/2009; "*La Perseverancia Seguros SA*", Causa Nº 35.789/04, del 18/2/2008).

V. Que respecto del alcance económico del seguro asumido en este tipo de casos, deviene imprescindible resaltar que las garantías expedidas a los fines de posibilitar el libramiento de la mercadería sometida al régimen de importación temporaria requiere la cobertura de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de los efectos de que se trate (art. 453, inc. c, del Código Aduanero). Y si bien –como principio general– en las importaciones temporarias consideradas definitivas por ausencia de reexportación de la mercadería los tributos pertinentes son aquellos regidos por la Sección IX, Título I del citado Código, lo cierto es que la individualización de los gravámenes cubiertos por la aseguradora se concreta en cada caso en la póliza emitida en favor del importador. A partir de lo cual es dable concluir que los términos de ese instrumento contractual son determinantes para evaluar el alcance de la cobertura asumida por la recurrente, y no puede adoptarse una decisión en abstracto, que condene o libere a la compañía de seguros prescindiendo de ellos.

En esa línea, de las condiciones particulares de la póliza Nº 7539 surge que la actora aseguró el pago "*por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentarias vigentes en materia aduanera e*

#31298484#240712325#20190808125530453

impositiva, como consecuencia de la importación temporaria" (cfr. fs. 54). Ahora bien, tanto el IVA Adicional como el Anticipo del Impuesto a las Ganancias no son "tributos aduaneros", dado que no están comprendidos dentro de los "Tributos regidos por la legislación aduanera" que regula la Sección IX del Código Aduanero, a la vez que sus hechos imponibles no se configuran ni se relacionan con los actos de importar o exportar mercadería según los términos del art. 9º del Código Aduanero (cfr. considerando IX de la causa resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re*: "*Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA" (expte V.312.XLV)*", del 23/8/2011). En este sentido, esta Sala ha dicho anteriormente que *"al encontrarnos dentro del régimen de importación temporaria, los tributos pertinentes son aquéllos regidos por la legislación aduanera, por ello, parece claro que el mencionado régimen de garantías está previsto para cubrir las gabelas aludidas, quedando al margen otros impuestos internos que, si bien se devengan como consecuencia del ingreso a consumo, no se encuentran alcanzados por el sistema de garantía mencionado"* (esta Sala, *in re*: "*La Mercantil Andina S.A. c/ EN – DGA – Resol. 2849/08 (Ex. 12034-449/07) s/ Dirección General de Aduanas*", Causa Nº 16614/2008, del 29/6/3012, considerando V). En ese sentido, este Tribunal ha resuelto que dichos conceptos deben abonarse siempre que hayan sido contemplados expresamente en la póliza (cfr. esta Sala, *in re*: "*La Mercantil Andina*", del 9/5/2013; y Sala IV, *in re*: "*Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. (TF 21435-A) – acum c/ DGA*", Causa Nº 30.698/2011, del 29/3/2012), lo que sí ocurre en el presente caso, toda vez que la firma aseguró el pago "*que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del Código Aduanero, que resulte obligado a efectuarle NAVISTAR S.A.* (…) *por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentarias vigentes* ***en materia aduanera e impositiva***" (el destacado es propio), razón por la que corresponde rechazar el agravio introducido por la

actora respecto del IVA Adicional y el Anticipo del Impuesto a las Ganancias.

VI. Que, por otro lado, cabe precisar que deviene inoficioso expedirse respecto al agravio vinculado a la exigencia del derecho adicional establecido en el Decreto Nº 1439/96. En efecto, cabe poner de relieve que el Tribunal Fiscal de la Nación, en el considerando XI de la sentencia recurrida, admitió la impugnación efectuada por el actora a ese respecto y, dejando a salvo su opinión en contrario, aplicó la doctrina de la Corte Suprema en el caso “*IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA*”, Causa I.49.XLII, del 14/8/2013, referida al art. 23 del Decreto Nº 1439/96, el cual que remite al precedente registrado en Fallos: 336:1182, “*Frisher SRL (TF 16.236ª) c/ A.N.A.*”, del 14/8/2013, considerando 7º, en el cual se analizó el art. 15 de la Resolución MEOSP Nº 72/92).

VII. Que, en otro orden de ideas, corresponde desestimar el agravio del actor referido a que el Tribunal Fiscal de la Nación habría dispuesto la aplicación de una cláusula de ajuste sobre el capital reclamado por la Aduana. Por el contrario, cabe poner de relieve que en la especie el mencionado Tribunal procedió a la pesificación del monto de la póliza expresado en dólares estadunidenses. Al respecto, debe tenerse presente que fue la propia aseguradora la que fijó su obligación al emitir una póliza en moneda extranjera, sin que incida a su respecto, la circunstancia que el servicio aduanero haya liquidado los tributos en pesos sin aplicación del CER.

En efecto, la póliza Nº 7539 mantiene su vigencia hasta tanto el deudor haya sido liberado de su responsabilidad. Por ese motivo, frente a una caución en dólares estadounidenses debe entenderse que dentro del cálculo de las obligaciones asumidas por la aseguradora estaba la evolución de la moneda pactada, sobre cuya base se organiza este tipo de negocios.

Así lo ha expresado esta Sala en el precedente "*Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA*", Causa Nº 42.845/2005, del 8/6/2010, al sostener que "*el carácter aleatorio de la actividad importa que la prima integrada por el asegurado se mide por el riesgo y que la empresa se organiza para contratar en masa y así eliminar el alea. Por tal motivo su gestión se orienta, naturalmente, al análisis de los riesgos asumidos y a la capacidad para administrar racionalmente las consecuencias que de ellos puedan derivarse*" (ver en especial, considerando VIII; en idéntico sentido, cfr. "*Parana SA Seguros TF 29259-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 62.398/2018, del 21/2/2019).

Si bien conforme lo establecen los art. 637, inc. e) y 639 del Código Aduanero resulta aplicable a las operaciones de autos el derecho de importación vigente a la fecha del vencimiento del plazo para reexportar, según el "*régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión en la moneda extranjera de curso legal*" vigentes a esa fecha, de lo que así se trata consiste en valorar el monto hasta el que debe responder la aseguradora, de acuerdo a dos pólizas expresadas en dólares estadounidenses.

Por consiguiente, toda vez que la póliza se hallaba vigente a la fecha del dictado del Decreto Nº 214/02 (B.O. 4/6/2002), corresponde la aplicación de los arts. 8º y 4º del decreto mencionado a las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en dólares estadounidenses, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución General AFIP Nº 1528/2013 y, consecuentemente, convertir el monto de la póliza a la relación UN PESO equivalente UN DÓLAR, con más el CER que corresponda a la fecha de pago, tal como lo dispuso el Tribunal Fiscal de la Nación.

VIII. Que, atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio

general de la derrota, corresponde imponer las costas de esta Alzada a la parte actora vencida en autos (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada; imponiendo las costas a la vencida (art. 68, primer párrafo, CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

Fecha de firma: 08/08/2019
Alta en sistema: 12/08/2019
Firmado por: JORGE ESTEBAN ARGENTO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#31298484#240712325#20190808125530453