36213/2012

LA PERSEVERANCIA SEGUROS SA (TF 24025-A) c/ DGA s/

Buenos Aires, 10 de abril de 2014.

VISTO Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 83/86vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución DE PLA 5375/06 en cuanto condena a la actora (en calidad de aseguradora de ZF Argentina SA y como consecuencia del incumplimiento de una importación temporal) al pago de la suma de $31.676,67 en concepto de tributos, con más el CER y los intereses del artículo 794 del Código Aduanero.

Impuso las costas a la actora.

A su vez, reguló los honorarios de la representación fiscal.

Para resolver como lo hizo, el *a quo* recordó que no era materia de controversia la falta de regularización de la mercadería ingresada mediante el DIT 99 001 IT14 003152L, por lo que tuvo por configurada la infracción del artículo 970 del Código Aduanero y, en consecuencia, el hecho generador de la obligación tributaria prevista en el artículo 274 del mismo cuerpo legal.

Mencionó que La Perseverancia Seguros SA había garantizado mediante la póliza de caución 5086 todos los tributos adeudados por la importadora que gravaban a la importación para consumo de la mercadería al tiempo de producirse el siniestro.

Aclaró que la finalidad del seguro de caución era la ejecutabilidad inmediata de la garantía por parte de la Aduana y que, habiéndose configurado el siniestro, la aseguradora era deudora principal y solidaria junto con la tomadora del seguro por el pago de los tributos, siendo innecesario esperar a que la resolución que formule el cargo contra el importador se encuentre firme.

Desestimó que la Aduana debiera presentarse a verificar previamente su crédito en el concurso de la importadora, y aclaró que la cuestión se regía por la normativa específica aduanera; de modo tal que, recién resueltas definitivamente las cuestiones en litigio en autos –vinculadas con la determinación de la deuda tributaria- se podrían llevar a cabo los trámites de verificación del crédito ante el juez de la quiebra.

Con respecto al alcance de la póliza otorgada y, puntualmente, a la cobertura del derecho adicional dispuesto en el artículo 23 del decreto 1439/96, aclaró que aquél formaba parte del haz de obligaciones garantizadas en la póliza.

Lo mismo sostuvo con respecto a las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias, y concluyó en que la actora no podía cuestionar la procedencia de importes que conscientemente había asegurado.

En cuanto a la aplicación del CER sobre el importe de los tributos, sostuvo que la deuda se originó el 21/02/00, antes de la entrada en vigencia de la ley 25.561 y que, por ende, era aplicable lo dispuesto en los artículos 4º y 8º del decreto 214/02.

Aclaró que la responsabilidad tributaria de la aseguradora se encontraba limitada al monto por el que se extendió la póliza (U$S 89.000) -que también debía convertirse a pesos en los términos de los artículos 4º y 8º del decreto 214/02- pero que, en razón del monto efectivamente reclamado por tributos ($31.676,67, con más el CER y los intereses), dicha limitación no alcanzaba a operar en la especie.

Finalmente, aclaró que no existía limitación alguna para el garante con respecto al pago de intereses y que era inaplicable la suspensión en los términos del artículo 19 de la ley 24.522, en virtud del principio de especialidad.

II. Que, a fs. 89, el Fisco Nacional apeló por bajos los honorarios regulados a su favor; lo que se concedió a fs. 92.

III. Que, por otra parte, a fs. 94 interpuso apelación la parte actora contra la resolución de fondo (concedida a fs. 102) y a fs. 95/101 expresó agravios; los que fueron replicados a fs. 107/114.

En primer lugar, cuestiona la inclusión del derecho adicional creado por el artículo 23 del decreto 1439/96 en la suma reclamada. Considera que aquél no reviste el carácter de un derecho de

importación y, por ende, se encuentra al margen de la cobertura otorgada. Cita jurisprudencia. A su vez, deja planteada la inconstitucionalidad del citado adicional, por tratarse de un tributo establecido por decreto.

Sobre esa misma base, plantea la improcedencia del reclamo en concepto de IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias, porque la garantía prestada comprende únicamente aquellos tributos regidos por la legislación aduanera.

IV. Que a fs. 143/144 dictaminó el señor Fiscal General subrogante respecto de la inconstitucionalidad planteada, con lo que llegan los autos a instancia de resolver.

V. Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro, cuyo objeto principal es el de garantizar a favor de un tercero –el beneficiario- las consecuencias de los posibles incumplimientos del tomador (Fallos: 315:1406); y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto de una caución real en poder del comitente (Fallos: 321:3334).

Concordemente con lo expuesto, se ha dicho que, una vez producido el siniestro, nace para la aseguradora la obligación asumida en las condiciones generales de la póliza de seguro de caución, sin que pueda argumentarse que su responsabilidad sea subsidiaria, pues –conforme ha sido establecido en forma reiterada por la jurisprudencia- la Aduana, ante el incumplimiento del tomador del seguro, lo único que debe acreditar es su existencia para justificar su accionar contra el asegurador (confr. Sala II, *in re* “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. (T.F. 10.692-A) c/D.G.A.” y “Cosena Seguros SA (TF 16701-A) C/ DGA”, sentencias del 7/11/02 y del 31/05/05, respectivamente).

En el presente caso, el riesgo asegurado fue el incumplimiento por parte del tomador de una prestación asumida ante la Aduana de reexportar la mercadería introducida temporariamente mediante el DIT Nº 99 001 IT14 003152L; hecho cuyo acaecimiento se encuentra firme.

En esos términos, resulta de aplicación lo pactado por las partes contratantes en el sentido que el asegurador debe responder “*con los mismos alcances y en la misma medida en que, de acuerdo con las leyes o*

reglamentaciones aduaneras vigentes, causa eficiente del presente seguro, corresponda afectar total o parcialmente las garantías exigidas por las mismas" (ver condiciones particulares de la póliza 5086, cuya copia obra a fs. 69/vta.).

VI. Que, sin perjuicio de lo expuesto, en lo que respecta a la cobertura del derecho adicional, cabe estar a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas F. 195.XLII "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ DGA" y I.49.XLII "IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA", falladas el 14 de agosto de 2013, dado el valor moral que indiscutiblemente tienen sus pronunciamientos.

En aquellos precedentes el Alto Tribunal interpretó que, tanto el artículo 23 del decreto 1439/96 –que es la norma cuya aplicación se discute en el *sub examine*- como el artículo 15 de la resolución ministerial 72/92, condicionan expresamente el derecho adicional al registro de una solicitud de destinación para consumo y a su autorización por el servicio aduanero; no encontrándose previsto el recargo para aquellos casos en que la importación a consumo se produce sin que medie un pedido del interesado, por el mero transcurso del plazo de la temporal y el incumplimiento de la obligación de reexportar.

Sobre esa base, la Corte Federal concluyó en que sostener su aplicación en casos como el presente, implicaría extender los alcances de una norma tributaria a supuestos no previstos en ella, acudiendo al método de la analogía, lo cual es inaceptable según reiterada y pacífica jurisprudencia de ese tribunal.

Además, aclaró que interpretar las normas en trato con los alcances que surgen de su texto no conduce a una situación irrazonable, colocando al infractor en mejor situación que la de quien cumple regularmente con sus obligaciones fiscales, pues, con respecto a aquél, el Código Aduanero ya prevé la aplicación de la sanción prevista en su artículo 970; de forma tal que la autoridad que dictó el decreto 1439/96 y la referida resolución 72/92 pudo perfectamente interpretar que dicha sanción resultaba suficiente, limitando la aplicación del adicional a aquellos supuestos en que se decide dejar la mercadería en el país en lugar de reexportarla.

Por las consideraciones expuestas, debe hacerse lugar a este agravio y revocar la decisión apelada en cuanto incluye el derecho adicional en el reclamo tributario.

VII. Que, en lo relativo al reclamo del IVA adicional y del impuesto a las ganancias, cabe recordar que la actora aseguró a la AFIP-DGA el pago en efectivo de la suma máxima de U$S 89.000 con respecto a la operación registrada bajo el mencionado DIT –con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del artículo 1122 del Código Aduanero-, que resulte obligado a efectuarle ZF Argentina SA "*por aplicación de las disposiciones legales* ***y/o reglamentarias*** *vigentes en materia aduanera o* ***impositiva"*** como consecuencia de la importación en trato (v. condiciones particulares de la póliza, a fs. 69/vta.); lo que impide admitir el planteo de falta de cobertura por tratarse de tributos no vinculados directamente con el incumplimiento de la importación temporal, toda vez que el haz de obligaciones garantizado, sin lugar a dudas, comprendió las deudas de índole impositiva que corresponda pagar en razón de las reglamentaciones vigentes, como es el caso de las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92, que establecieron los regímenes de percepción que aquí se cuestionan y que se aplican a las importaciones definitivas de cosas muebles (v. art. 1º de las normas citadas).

VIII. Que, sin perjuicio de lo expuesto, con respecto a la aplicación del CER sobre los importes a que se ha hecho referencia en el considerando anterior, cabe estar a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Volkswagen Argentina SA (TF 22179-A) c/ DGA", del 23 de agosto de 2011.

Allí el Máximo Tribunal declaró que eran aplicables las disposiciones del decreto 214/02 respecto de los cargos aduaneros expresados en dólares estadounidenses.

En ese sentido, siguiendo el dictamen del Ministerio Público Fiscal, entendió que el art. 20 de la ley 23.905 no había sido dejado de lado por la ley 23.928 pues, a tenor de lo dispuesto en su art. 7º, ésta solo estaba dirigida a las obligaciones de dar sumas de dinero determinadas en moneda nacional, mientras que las obligaciones cuya suerte se debatía en la causa debían ser determinadas en dólares.

Aclaró que la ley 23.905 era posterior al dictado

de los artículos 637 y 638 del Código Aduanero, y que la vigencia de su artículo 20 ya había sido determinada implícitamente por el Tribunal en la causa B.828.L.XLIII, “Bridgestone Firestone Argentina S.A. (TF 16674-A) c/ DGA”, del 27/04/2010.

Desestimó, por otra parte, el planteo de inconstitucionalidad del decreto 214/02 –consistente en que, por tratarse de un decreto de necesidad y urgencia, no podía regular sobre la materia tributaria (art. 99, inc. 3º, C.N.)- alegando que la transformación a pesos y la aplicación del coeficiente indicado también fue dispuesta por el Congreso Nacional con el dictado de la ley 25.830.

No obstante ello, el Alto Tribunal declaró que las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias establecidas por las resoluciones generales DGI 3431 y 3543 no podían incluirse entre los gravámenes a que se refiere el artículo 20 de la ley 23.905 cuando menciona que deben determinarse en dólares estadounidenses “*los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones”*, pues no se trata de pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.

Sobre esa base, corresponde modificar la resolución apelada y revocar la aplicación del CER en lo atinente a las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias, pues aquéllas debieron ser liquidadas en pesos desde su origen y, por ende, no les es aplicable la conversión dispuesta en el decreto 214/02.

IX. Que, en virtud de lo expuesto, se hace lugar parcialmente al recurso de la actora y se revoca la resolución de fs. 83/86vta., únicamente, en cuanto a la procedencia del derecho adicional y la aplicación del CER sobre el importe de las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias.

Las costas de ambas instancias se imponen en proporción a los vencimientos al no haber una parte íntegramente vencida (arg. arts. 1163 y 1174, CA, y 68 y 279, CPCCN).

X. Que, en atención al modo en que se decide, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 86vta. y deviene insustancial tratar la apelación deducida contra aquélla.

Por lo expuesto, y oído el señor Fiscal General subrogante, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar parcialmente la resolución de fs. 83/86vta. y revocarla en cuanto a la procedencia del derecho adicional y la aplicación del CER sobre el importe de las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias.

2) Imponer las costas de ambas instancias conforme los vencimientos (arg. arts. 1163 y 1174, CA, y 68 y 279, CPCCN).

3) Dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 86vta.

Regístrese, notifíquese –al señor Fiscal General subrogante en su público despacho- y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY