

## Infraccion Aduanera Reexportacion De Mercaderia Ingresada Temporarily Aseguradora

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Infracción aduanera. Reexportación de mercadería ingresada temporarily. Aseguradora Se revoca la decisión apelada solamente en cuanto convalida el CER sobre los tributos adeudados, y se la confirma en cuanto condenó a la importadora y su aseguradora por la falta de regularización de la mercadería ingresada, en los términos del artículo 274 del Código Aduanero. Buenos Aires, 21 de febrero de 2017. VISTO Y CONSIDERANDO: 1º) Que, a fs. 742/780vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente las resoluciones 5517/06, 2497/07, 5547/06, 6113/06, 5546/06 y 5556/06, en cuanto condenaron a la importadora Pilar Partes SA y a las aseguradoras intervinientes en cada una de las seis operaciones en los términos de los artículos 274 y 970 del Código Aduanero. En lo que respecta a La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA -aseguradora de los despachos que dieron origen a las resoluciones 5517/06, 2497/07 y 5556/06-, declaró que adeudaba: -Por el DIT 99 001 IT15 528Z: \$4.256,76 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER y los intereses devengados desde el 06/03/02 hasta la fecha de su efectivo pago; -Por el DIT 99 001 IT15 000754R: \$40.529,98, en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER y los intereses devengados desde el 25/09/02 hasta la fecha de su efectivo pago; -Por 50 unidades del ítem 5.5, 120 unidades del ítem 2 y 150 unidades del ítem 3 del DIT 99 001 IT15 000798C: \$4.510,03 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más el CER, y \$2.477,01, en concepto de IVA adicional y anticipo del impuesto a las ganancias, sin el ajuste, todo ello con más los intereses devengados desde el 19/04/02 hasta la fecha de efectivo pago. Tanto en lo que respecta a las destinaciones mencionadas, como a los restantes despachos involucrados en la causa (DITs 98 001 IT14 5724R, 99 001 IT15 920M y 99 001 IT908S, apelados por Pilar Partes SA y Aseguradora de Créditos y Garantías SA), el TFN revocó el reclamo del derecho adicional. Impuso las costas según los respectivos vencimientos, que estimó en diferentes porcentajes a cargo de las aseguradoras intervinientes en cada operación, la importadora y la parte demandada. Para resolver como lo hizo, tuvo por acreditada la falta de regularización de la mercadería ingresada al amparo de esas destinaciones y, en consecuencia, por configurado hecho generador de la obligación tributaria prevista en el artículo 274 del Código Aduanero. Mencionó que las aseguradoras habían garantizado los tributos adeudados por Pilar Partes SA con respecto a esas destinaciones; que la finalidad del seguro de caución era la ejecutabilidad inmediata de la garantía por parte de la Aduana; y que, habiéndose configurado los siniestros, las garantes se convertían en deudoras principales y solidarias junto con la tomadora del seguro por el pago de los tributos. De modo que la Aduana tenía acción directa contra aquéllas, y ninguna relevancia podía tener para el cobro de los tributos el concurso o quiebra de la importadora. Aclaró que los procedimientos contenciosos aduaneros quedaban excluidos de la suspensión y del fuero de atracción del concurso, hasta el dictado de la resolución definitiva. Además, precisó que la prescripción de las acciones del Fisco debe regirse por lo dispuesto en los artículos 803 y 934 del Código Aduanero, y no por el artículo 56 de la ley 22.522. Como se adelantó, el tribunal revocó la aplicación del derecho adicional previsto en el decreto 1439/96, con remisión a lo resuelto por la Corte Suprema en la causa ?IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA?, sent. del 14/08/13. Además, desestimó los agravios de las aseguradoras relacionados con la cobertura del IVA, el IVA adicional y el impuesto a las ganancias, por tratarse de rubros expresamente garantizados mediante las pólizas en cuestión. Ello sin perjuicio de señalar que tales rubros sólo habían sido incluidos en la liquidación del DIT 99 001 IT15 000798C, en virtud de los certificados de exención acompañados. Con relación a la aplicación del CER sobre los tributos adeudados, aclaró que -con excepción del DIT 98 001 IT14 0005724R- las deudas se originaron en dólares al vencimiento de cada destinación, esto es, antes de la entrada en vigencia de la ley 25.561; de modo que cabía estar a lo dispuesto en los artículos 4º y 8º del decreto 214/02. Consideró intrascendente que los importes se hubieran expresado en pesos sin CER en la corrida de vista, cuando ya se encontraba vigente el decreto 214/02, porque se trataba de un concepto inescindible del capital. Sin perjuicio de lo expuesto, con remisión a lo resuelto por el Máximo Tribunal en la causa V.312.XLV ?Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA?, sent. del 23/08/11, sostuvo que no correspondía su aplicación sobre las percepciones de IVA y del impuesto a las ganancias. Por otra parte, en lo referente al DIT 98 001 IT14 0005724R, consideró inaplicable el coeficiente con remisión al criterio del Máximo Tribunal en la causa ?Editorial Perfil SA?, sent. del 12/08/08, porque la corrida de vista había sido expresada en pesos con antelación a la entrada en vigencia del decreto 214/02. Evitó pronunciarse sobre la constitucionalidad de esta última disposición, con sustento en lo dispuesto en el artículo 1164 del Código Aduanero. Destacó que, en todos los casos, el importe nominal exigido en concepto de tributos estaba ampliamente comprendido dentro de los montos en dólares dados en garantía, respecto de los cuales también era

aplicable lo dispuesto en los artículos 4º y 8º del decreto 214/02. Finalmente, analizó la fecha de inicio del cómputo de los intereses, en función de la primera notificación de la liquidación tributaria cursada en cada sumario. 2º) Que, contra dicha resolución, a fs. 782/785 interpuso y fundó recurso de apelación el Fisco Nacional, que se concedió a fs. 792 y fue replicado a fs. 798/vta. por La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA. Se agravia, únicamente, por la revocación del derecho adicional. Plantea que el reclamo por tal concepto fue consentido por las contrarias, y que el Tribunal Fiscal no pudo tratar la cuestión en detrimento de la pretensión fiscal. 3º) Que, por otra parte, a fs. 794 interpuso apelación la coactora La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA (concedido a fs. 797) y, a fs. 800/815vta. expresó agravios; que fueron replicados a fs. 820/832. En primer término, insiste en que resultan aplicables las normas previstas por la ley 24.522 en lo relativo a la obligación del Fisco de verificar su crédito en el concurso del importador y en lo concerniente a los plazos de prescripción. Argumenta que su obligación es accesoria a la del importador; y que, al no haberse verificado el crédito fiscal en los términos del artículo 32 de esa ley, la Aduana carece de legitimación para reclamarle los tributos. Transcribe la cláusula quinta de la póliza y cita jurisprudencia. Alega que la fianza debe considerarse extinta por el proceder negligente del Fisco, que tornó ilusoria la subrogación en sus derechos. En segundo lugar, cuestiona la procedencia del CER. Argumenta que la aplicación simultánea de dicho coeficiente y los intereses resarcitorios del artículo 794 del código esconde un mecanismo de actualización prohibido por la ley 23.982. Por otra parte, plantea la prescripción de la acción del Fisco para intentar su cobro, toda vez que recién intimó el concepto en la resolución que puso fin al sumario, seis años después de perfeccionado el hecho imponible. En tercer y último término, con relación específica al DIT 99 001 IT15 798C, sostiene que el IVA adicional y el impuesto a las ganancias se encuentran fuera del margen de cobertura, porque no se trata de impuestos que se originen en la importación. 4º) Que, por empezar, se analizarán los agravios deducidos por La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA. En ese sentido, cabe comenzar por aclarar 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, causas ?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?, sent. del 7/11/02 y del 31/05/05, respectivamente). En el presente caso, el riesgo asegurado por La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA fue el incumplimiento por parte del tomador de una prestación asumida ante la Aduana de reexportar la mercadería introducida temporariamente mediante los DIT 99 001 IT15 000528Z, 99 001 IT15 000754R y 99 001 IT15 000798C; 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 las pólizas 1525614, 1524817 y 1525554, cuya copia obra a fs. 444/vta., 687/vta. y 696/vta.). 5º) Que corresponde desestimar el argumento relativo a la obligatoriedad de la previa verificación del crédito en el concurso del importador -y la consecuente prescripción de la acción de cobro del Fisco por no haber cumplido con dicha carga-, precisamente, porque el contrato formalizado sirve como garantía mediante el agregado de un nuevo responsable en prioridad de grado. En tal sentido, se ha reconocido que ?se trata de la construcción de una facultad para el organismo aduanero, poniendo a su disposición la opción discrecional de presentarse en la quiebra de la importadora o requerir, como lo hizo en esta causa, su pago al asegurador solvente? (confr. Sala III, causa ?MAPFRE ACONCAGUA Comp. de Seg S.A. (TF 14699-A) c/ DGA", sent. del 5/12/05). También esta Sala -con una composición parcialmente diferente-, ha entendido que ?a la responsabilidad del obligado primigenio -resultante de la ley tributaria- se añade otro responsable derivado del convenio? (confr. causa ?La Mercantil Andina Compañía Argentina de Seguros S.A. c/ DGA?, sent. del 23/03/06), y que el estado concursal de la tomadora es un elemento más que caracteriza el acaecimiento del riesgo asumido por la aseguradora, por el cual debe responder ante el beneficiario del seguro; teniendo la Aduana ante sí dos obligados solidarios, sin obligación de dirigir su acción con preferencia a uno de ellos (confr. causa ?COSENA Seguros SA (TF 16541-A) c/ DGA?, sent. del 17/11/05). Es por ello que, en función del alcance de la garantía prestada y la finalidad ínsita al seguro de caución, no puede válidamente requerírsele a la Aduana la previa verificación del crédito en la quiebra del importador. Por lo demás, la jurisprudencia de esta Cámara tiene dicho que el eventual crédito a favor del Fisco sólo podría verificarse en el concurso del contribuyente una vez que su determinación haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada (confr. Sala II, causas

?Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud (TF15925I) c/ DGI?, sent. del 30/05/02, ?Alba Compañía Argentina de Seguros SA (TF22207A)?, sent. del 27/04/10, y ?Arcangel Maggio SA (TF24603A) c/ DGA?, sent. del 22/02/11; Sala III, causa ?Jonica SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de ?, sent. del 11/11/14; Sala V, causa ?Valle de las Leñas S.A. (TF 14403I) c/ DGI?, sent. del 01/08/05; entre otros). En esa misma línea, el Máximo Tribunal sostuvo que el fuero de atracción concursal opera una vez finalizado el proceso de impugnación ante el Tribunal Fiscal o, en su caso, ante esta Cámara de Apelaciones (confr. Fallos 326:1774 y 2146; 333:2335; 334:427; B. 109. XLI, ?Baterplac S.R.L. c/ A.F.I.P. s/ contencioso administrativo?, sent. Del 18/09/07).

Finalmente, en consonancia con los precedentes vinculados al fuero de atracción supra reseñados, este Tribunal tiene dicho que la prescripción de la acción de cobro del Fisco Nacional respecto de un contribuyente concursado debe regirse por la ley 11.683 o las previsiones del Código Aduanero, y no por el artículo 56 de la ley 24.522, ya que de lo contrario las normas tendientes a regular relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas (confr. ?La Mercantil Andina Cía Arg de Seguros SA c/ EN -DGARESOL 6057/11 (EXPTE 348/05) s/ Dirección General de Aduanas?, sent. del 19/05/15; ?La Perseverancia Seguros SA c/ DGA s/ recurso directo de ? y ?Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ recurso directo de ?, sent. ambas del 16/07/15). Además, en forma reciente, aclaró que en los términos del artículo 56, séptimo párrafo de la ley 24.522 ?Si el título verificadorio fuera una sentencia de un juicio tramitado ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el artículo 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante haberse excedido el plazo de dos años previsto en el párrafo anterior, aquél se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia? (confr. esta Sala, causa 51359/2016 ?Caramelino, Dennis Alfredo c/ DGI s/ recurso directo de ?, sent. del 13/10/16, y sus citas); todo lo cual conduce, en definitiva, a confirmar el pronunciamiento apelado en este aspecto. 6°) Que, en lo relativo al reclamo del IVA adicional y del impuesto a las ganancias con respecto al DIT 99 001 IT15 798C, cabe recordar que La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros aseguró a la AFIP-DGA el pago en efectivo de la suma máxima de U\$S 117.000 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 (actualmente Pilar Partes SA) ? por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentarias vigentes en materia aduanera o impositiva? como consecuencia de la importación en trato (v. fs. 444); 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. 1° de las normas citadas). En razón de las consideraciones precedentes, corresponde desestimar también este agravio de la aseguradora. 7°) Que, en lo relativo a la aplicación del CER, cabe aclarar que el decreto 214/02 (B.O. 04/02/2002) dispuso que a partir de su sanción ?...quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen -judiciales o extrajudiciales- expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la ley 25.561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS? (art. 1°). Por su parte, en el artículo 4° del mencionado decreto se estableció ?A los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los artículos 2°, 3°, 8° y 11° del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el Banco Central de la República Argentina. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto?. El artículo 8° dispuso ?Las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero expresadas en DÓLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculados al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U\$S 1) = UN PESO (\$)?) (confr. asimismo las disposiciones contenidas en las leyes 25.642 y 25.713). En lo que aquí interesa, las resoluciones 5517/06, 5556/06 y 2497/07 intimaron a la aquí recurrente a abonar un importe en pesos en concepto de tributos, con más la liquidación del CER e intereses, alegando que se trataba de obligaciones contraídas con anterioridad a la sanción de la ley 25.561 (fs. 90/93, act. 12040-331-2007, fs. 77/80, act. adm. 12040-364-2007, y fs. 117/120, act. adm. 12040-334-2007). Sin embargo, en oportunidad de practicarse liquidación y corrérsele vista de las actuaciones administrativas (fs. 35, fs. 50 y fs. 65 de esas actuaciones, respectivamente), la suma adeudada se reclamó en pesos y sin reserva en cuanto a la aplicación del ajuste, por lo que, de admitirse su inclusión en la resolución que puso fin al sumario, se estaría incurriendo en una indebida reformatio in peius (confr. esta Sala, causas ?Arcangel Maggio SA (TF 24597-A) c/DGA?, sent. del 16/03/10, ?Cosena Seguros SA (TF 23906-A) c/ DGA?, sent. del 05/05/11; entre muchas otras). Por los fundamentos expuestos, se revoca la aplicación del CER con respecto a la totalidad de los rubros reclamados en esas resoluciones; circunstancia que torna insustancial tratar los restantes agravios vinculados con este concepto. 8°) Que corresponde ahora abordar los agravios del Fisco Nacional. Al respecto, esta Sala ha entendido que, en ejercicio de las

facultades otorgadas por el artículo 1143 del Código Aduanero, y en consideración al valor moral de los precedentes del Máximo Tribunal, que alienta a los jueces a conformar sus decisiones a esa jurisprudencia (Fallos: 321:3201; 324:3764; 329:4931; 330:4040, entre otros), el Tribunal Fiscal puede revocar de oficio el derecho adicional invocando los precedentes de la Corte Suprema que declararon su inconstitucionalidad e inaplicabilidad en supuestos como el presente (confr. CSJN, causas ?Fisher SRL (TF 16236-A) c/ DGA? y ?IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA?, ambas del 14/08/13 y esta Sala en las causas ?Cyanamid de Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de ?, sent. del 9/06/15, e ?Interpack SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo?, sent. del 15/10/15, a cuyos fundamentos se remite por razones de brevedad). 9º) Que, en virtud de las consideraciones precedentes, se desestima el recurso del Fisco Nacional, se admite parcialmente el de la actora, y se revoca la resolución de fs. 742/780vta., únicamente, en cuanto convalida el CER sobre los tributos adeudados. Las costas de ambas instancias se imponen en proporción a los vencimientos al no haber una parte íntegramente vencida (arg. arts. 1163, 1174 y 1182, CA, y 71 y 279, CPCCN).

10) Que resta tratar la revocatoria deducida a fs. 948/vta. contra la resolución de fs. 944. En efecto, el 25 de agosto de 2016, al no haber cumplido la parte demandada con la intimación contenida en el punto V de fs. 934 -consistente en liquidar y pagar la tasa de justicia a su cargo- este Tribunal resolvió hacer efectivo el apercibimiento allí dispuesto e imponerle astreintes de \$ 100 diarios, a partir del quinto día de notificado, y hasta tanto cumpliera con la mencionada obligación (fs. 944). Dicha resolución fue debidamente notificada al Fisco Nacional el 26 de agosto de 2016 (fs. 944vta.) y, el 2 de septiembre -es decir, fuera del plazo previsto en el art. 239 del CPCCN-, aquél pidió que se deje sin efecto la sanción aplicada, invocando lo dispuesto en el artículo 1º de la ley 26.994 (fs. 948/vta.). En ese contexto, cabe decir que el remedio que se intenta resulta formalmente inadmisibles, no sólo por haber sido interpuesto en forma extemporánea, sino también porque las resoluciones como la de fs. 944 no son -por regla- susceptibles del recurso de reposición, tan sólo autorizado en esta instancia para las providencias simples (arg. art. 160, 238 y 273 CPCCN, y esta Sala, in re ?Ain Félix Oscar c/ PEN Ley 25561 Dtos 1570/01 214/02 s/ amparo ley 16.986?, sent. del 29/6/04; entre muchas otras). Por lo demás, en la especie no se configura ninguna circunstancia de excepción que justifique apartarse del mentado principio y revocar por contrario imperio la sanción impuesta en los términos del artículo 12 de la ley 23.898 (confr. Fallos: 247:176; 253:133; 254:31; 279:239); máxime si se tiene en cuenta que la demandada consintió los términos en que se formuló la intimación contenida en el punto V del primer auto (v. fs. 934/vta. 11) Que, ello aclarado, y atendiendo al pago acreditado a fs. 954, corresponde tener parcialmente por oblada la tasa de justicia a cargo del Fisco Nacional e intimarlo a que en el plazo de cinco (5) días abone las astreintes devengadas hasta la fecha en que se proporcionaron los elementos necesarios para la determinación del tributo, que ascienden a \$4.900, bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 11 de la ley 23.898; o bien, ejerza la opción prevista por la acordada 66/90. Por ello, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso del Fisco Nacional, admitir parcialmente el de La Mercantil Andina Cía. de Seguros SA y, en consecuencia, revocar la resolución de fs. 742/780vta., únicamente, en cuanto convalida el CER sobre los tributos adeudados. 2) Imponer las costas de ambas instancias conforme los vencimientos (arg. arts. 1163, 1174 y 1182, CA, y 71 y 279, CPCCN). 3) Desestimar la revocatoria interpuesta a fs. 948/vta. e intimar al Fisco Nacional a abonar el remanente de astreintes, del modo en que surge del considerando 11. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY JORGE EDUARDO MORAN ROGELIO W. VINCENTI

015171E