

Derechos De Importacion Seguro De Cauccion Reclamo Al Tercero Fiador

JURISPRUDENCIA

Derechos de importación. Seguro de caución. Reclamo al tercero

fiador Se confirma parcialmente la sentencia que rechazó la demanda mediante la cual la accionante pretendió dejar sin efecto la resolución de la Dirección General de Aduanas que le había exigido el pago de sumas en concepto de derechos de importación en su carácter de tercera fiadora de la firma que incurriera en una infracción al Código Aduanero. En Buenos Aires, a 28 de diciembre de 2017, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer del recurso interpuesto en los autos "Compañía Argentina de Seguros La Mercantil Andina SA c/ EN - DGA s/ Dirección General de Aduanas" contra la sentencia de fs. 91/96vta., el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? El señor juez de Cámara Marcelo Daniel Duffy dijo: 1º) Que el señor juez de primera instancia, rechazó la demanda mediante la cual la Cía. Argentina de Seguros la Mercantil Andina SA pretendió dejar sin efecto la res. n° 3391 de la Dirección General de Aduanas, en cuanto le había exigido el pago de las sumas de U\$S 12.995,86 -en concepto de derechos de importación, derechos de importación adicional, tasa estadística e IVA-, y de \$16.615,59 -en concepto de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias-, con más los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero. Todo ello, en su carácter de tercera fiadora de la firma "Multibag SA" -importadora registrada en la Aduana y tomadora de la póliza n° ... para la aseguradora- la cual habría incurrido en la infracción prevista por el artículo 970 del mentado código. Impuso las costas a la vencida. Para así resolver, tras efectuar una reseña de las constancias acompañadas y precisar el alcance de la póliza referida, hizo hincapié en la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos (art. 12 de la ley 19.549). Así, sostuvo que aquella subsistía en tanto no se declarase lo contrario por el órgano competente, recayendo la carga probatoria sobre quien alegase la nulidad. Por otra parte, desestimó los argumentos que cuestionaban el tipo de moneda en que se había intimado de pago -dólares estadounidenses-, indicando que la resolución discutida se había limitado a aplicar las normas que regulaban la cuestión y que la accionante no había aportado argumentos de peso para considerarlas inaplicables al caso. En este sentido, citó el art. 1º de la resolución general AFIP 3271 y rechazó la pretensión recaída sobre los intereses empleados. Posteriormente, invocó jurisprudencia descriptiva del alcance y la naturaleza del contrato de seguro de caución. Manifestó que constituía una estipulación de tres partes una de las cuales, el asegurador, daba las garantías necesarias al asegurado -la Aduana- de verse satisfecho con el cumplimiento de la obligación asumida por el tomador al beneficiarse con la autorización de documentar un despacho de importación temporaria. Concluyó que se trataba de un verdadero contrato de garantía al que se le debían aplicar los principios propios del contrato de seguro en todo aquello que no se contradijera con la esencia de la relación jurídica. Así las cosas, aseveró que el pago del IVA adicional y Ganancias estaba incluido en el contrato bajo examen. Ello así, en cuanto conformaban el paquete de obligaciones tributarias garantizado por el emisor de la póliza a las que debía hacer frente el importador temporario en el supuesto configurado. Fundó su decisión en diversos precedentes de esta Cámara. Recordó que el régimen de importación temporaria daba sustento a la actividad comercial de la firma y que de la póliza emitida surgía que el asegurador respondía "con los mismos alcances y en la misma medida en que, de acuerdo con las leyes o reglamentaciones vigentes, causa eficiente del presente seguro, corresponda afectar total o parcialmente las garantías exigidas por las mismas" (v. fs. 13 exp. admin.). En esta línea de razonamiento, sostuvo que resultaba indiscutible que el asegurador se había ajustado al régimen establecido, al que ya no podía desconocer, puesto que las mercancías estaban gravadas con IVA adicional y ganancias, los cuales estaban a su vez detallados en el control de garantías y contaban con la fianza correspondiente. Agregó que la importación para consumo se encontraba gravada, además de por los derechos de importación pertinentes, por los tributos internos indicados según lo dispuesto en el art. 1º, inc. c, de la ley de IVA (t.o 1991) y res. general DGI n° 3543/92. A su vez, indicó que la decisión también se fundaba en lo dispuesto por el art. 453, inc. c, del Código Aduanero, teniendo en cuenta que, a fin de obtener el libramiento de la mercadería sometida al régimen de importación temporaria, la garantía debía asegurar el importe de los eventuales tributos que gravaran la importación para consumo. En otro orden, el magistrado de grado sostuvo que correspondía hacer aplicación del derecho adicional establecido por el decreto 1439/96, teniendo en cuenta que su art. 23 establecía que había que pagar una suma adicional cuando se tratara de la importación para consumo de una mercadería ingresada bajo el régimen de importación temporaria, atento lo dispuesto por los artículos 638, inc. e, y 639 del C.A, que establecían el pago del derecho de importación vigente al vencimiento del plazo para reexportar. Sobre tales bases, decretó que dicha obligación estaba prevista en la póliza y que se encontraban configurados los supuestos por los que el asegurador debía responder. Por último, citó jurisprudencia destacando el régimen promocional del decreto 1439/96, lo cual determinaba que, en caso de duda, correspondía realizar la interpretación que favoreciera las finalidades de

los regímenes específicos a los cuales las partes se hubieran sometido, impidiendo que quienes actuasen por fuera de sus previsiones, acabaran adquiriendo una ventaja por sobre aquellos que lo hicieren dentro del marco legal. 2º) Que, contra ese pronunciamiento, el actor interpuso recurso de apelación a fs. 98, que fue concedido libremente a fs. 99. Puestos los autos en la Oficina, expresó sus agravios a fs. 102/110, que fueron replicados por su contrario a fs. 112/115vta. 3º) Que, del memorial presentado se desprenden los siguientes agravios En primer lugar, cuestiona la legitimidad del tipo de moneda empleada. Considera que teniendo como base el dólar estadounidense y aplicándole los intereses del 3 % mensual, previstos en el art. 794 del Código Aduanero, se está incurriendo en una repotenciación de deuda proscripta por ley. En este sentido, indica que existe una contradicción en la sentencia de grado toda vez que el a quo reconoció que los intereses deben ser calculados en pesos, pero convalidó el tipo de moneda intimado en dólares, con fundamento en legislación prevista para la exigencia de liquidaciones originarias y no suplementarias. Por otro lado, se queja de la confirmación del derecho adicional establecido por el decreto 1439/96. Sostiene que dicho gravamen se encuentra previsto para un supuesto distinto al acontecido en autos y que su aplicación por vía de interpretación constituye una violación al principio de legalidad sobre el que se basa el derecho tributario. A su vez, señala que la DGA debe desistir de su cobro ya que el 30/09/2016 se dictó la instrucción general 10/2016 que ordena a todas sus reparticiones ?allanarse a la demanda o recurso en los casos apelados... en sede judicial ante los tribunales federales de cualquier instancia cuando se discuta la aplicación del derecho adicional previsto en...el decreto n° 1439/1996? (v. fs. 103vta). Sin perjuicio de lo anterior, alega que el art. 644 del C.A no delega en el Poder Ejecutivo la creación de tributo alguno, sino que le permite discriminar su aplicación o graduación dependiendo de la mercadería que se trate, teniendo en cuenta la oportunidad, mérito o conveniencia de la cuestión. En este sentido, describe el régimen de regulación temporaria establecido en el código, el cual determina que en los casos en que se encuentre vencido el plazo de permanencia y la mercadería no hubiera sido reexportada a consumo, se considerara importada a consumo de pleno derecho debiendo pagarse los tributos correspondientes. Precisa que el hecho imponible de la mentada importación a consumo está previsto en el art. 233 del C.A y se encuentra gravado por dos tributos dispuestos por ley: el derecho de importación propiamente dicho y el Impuesto al Valor Agregado. En síntesis, apunta a que ninguna otra ley dispone que la importación a consumo deba ser gravada con algún otro tributo, razón por la cual sostiene que debe desestimarse la aplicación de cualquier derecho adicional. Finalmente, invoca el precedente del Máximo Tribunal ?Frischer SRL (TF 12236-A) c/ ANA?, en sustento de su pretensión. A su vez, plantea la inconstitucionalidad del art. 23 del decreto 1439/96, en cuanto sostiene que versa sobre una materia de competencia esencialmente legislativa, fuera de la órbita del Poder Ejecutivo. En efecto, indica que dicha normativa comporta facultades tributarias que competen al Congreso de la Nación (conf. arts. 4º, 17 y 75, incs. 1º y 2º de la Constitución Nacional), aún si se sustentara en condiciones excepcionales que podrían justificar el dictado de un decreto de necesidad y urgencia, puesto que tal materia también se encuentra expresamente excluida para estos casos. Asimismo, señala que tampoco cabe aceptar la aplicación analógica de este tipo de disposiciones en cuestiones tributarias, toda vez que ninguna carga puede ser exigible sin la preexistencia de una ley formal, con todos sus recaudos constitucionales. Refuerza sus fundamentos citando jurisprudencia y doctrina especializada en el tema. En otros términos, la accionante solicita la improcedencia del IVA adicional y el anticipo de Ganancias. Advierte que el juez de primera instancia incurre en una contradicción en cuanto expresa que el garante debe ser responsable conforme lo disponen las normas en materia aduanera y luego extiende su responsabilidad a estos tributos que no se encuentran previstos en ellas. Afirma que no surge relación alguna entre el objeto de la póliza y el límite económico del compromiso asumido. En consonancia con lo afirmado, asevera que el objeto de la póliza de seguro de caución extendida sólo se encuentra circunscripto a la obligación de responder por los ?tributos aduaneros? y no por los impuestos de aplicación a la cadena de comercialización en el mercado interno, como presume que lo son aquéllos. En suma, sostiene que al no constituir tributos aduaneros, no están comprendidos en el alcance de la póliza. Por todo lo expuesto, impugna la liquidación efectuada por la DGA, advirtiendo que se practicó la misma para el importador que para el garante cuando en realidad los tributos afianzados se encuentran relacionados a la nacionalización de la mercadería importada por la infracción al art. 970 del C.A, y no a su comercialización en el mercado interno y al anticipo de la presunta ganancia del importador. Indica que lo correcto sería excluir de la liquidación los rubros IVA adicional y anticipo de Ganancias, por los cuales la actora ?no tiene carácter de sujeto obligado?. 4º) Que, a fs. 118/119, dictaminó el Sr. Fiscal General respecto de la inconstitucionalidad planteada, con lo que llegan los autos a instancia de resolver. 5º) En primer lugar, cabe destacar que la queja relativa al tipo de moneda empleada para intimar de pago en este tipo de casos, no puede prosperar. En efecto, la cuestión fue dirimida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Volkswagen Argentina SA (TF 22179-A) c/ DGA?, el 23 de agosto de 2011. Allí, 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 sólo 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 también 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 aquel Tribunal en la causa B.828.L.XLIII, ?Bridgestone Firestone Argentina S.A. (TF 16674-A) c/ DGA?, sentencia del 27/04/2011. En definitiva, aun cuando en ese caso puntual el Máximo Tribunal no evaluó la procedencia de la resolución general AFIP 3271/12, la cuestión resulta perfectamente análoga a la presente, en cuanto quedó establecido que la determinación en dólares estadounidenses de los tributos que gravan operaciones de exportación e importación y su conversión a pesos conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, no implica necesariamente una repotenciación de la deuda. Respecto de los intereses, si bien es cierto que el art. 1º, inc. b., de la mentada resolución general prevé que ?los mismos serán calculados sobre el capital adeudado -en pesos- hasta la fecha de su pago?, en nada obsta a que la obligación tributaria originaria sea expresada en dólares, mientras se realice la conversión a pesos el día anterior a su cobro y los intereses sean calculados sobre esa base y conforme lo previsto en el art. 794 del C.A. 6º) Que, en lo que respecta a la cobertura del derecho adicional y a su planteo de inconstitucionalidad, cabe estar a lo resuelto por la Corte Federal en las causas F. 195.XLII ?Frischer SRL (TF 16.236-A) c/ ANA? 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 cargo 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 Suprema 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. Sin perjuicio de ello, y conforme señaló el Sr. Fiscal General, cabe aclarar que la Corte precisó que no resultaba procedente expedirse respecto de la constitucionalidad de la norma por considerarlo inoficioso, toda vez que no concurrían los presupuestos de hecho que daban lugar a la aplicación del derecho adicional de importación bajo análisis. Por las consideraciones expuestas, debe hacerse lugar a este agravio y revocar la decisión apelada. 7º) Que, por otro lado, es necesario recordar que el Címero Tribunal 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, no se encuentra controvertido que 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 03 001 IT14 004173 A; 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 copia de la póliza n° 1552976 a fs. 75). 8º) Que, puntualmente, en lo que respecta al reclamo del IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que La Mercantil Andina Compañía Argentina de Seguros SA aseguró a la AFIP-DGA el pago en efectivo de la suma máxima de \$ 60.000 con respecto a las operaciones registradas bajo los mencionados DIT -con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del artículo 1122 del Código Aduanero-, que resulte obligado a efectuarle Multibag SA ?por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentos vigentes en materia aduanera o impositiva? (énfasis añadido) como consecuencia de la importación en trato (ver condiciones particulares de la copia de la póliza ... a fs. 75); 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). Fácil es colegir, entonces, que tales motivos también sellan negativamente la suerte de la impugnación efectuada respecto de la liquidación practicada por la DGA. Es decir, al reconocerse la procedencia de los tributos indicados precedentemente, no hay razón para excluirlos de la misma. Sin perjuicio de ello, cabe destacar que sí se tendrá que readecuar la liquidación de conformidad a lo dispuesto en el considerando 6º de la presente -por haber sido rechazado el cobro del derecho adicional-, pero no en cuanto a la suma en concepto de IVA adicional y anticipo de Impuesto a las Ganancias, como pretende la actora. 9º) No obstante lo expuesto, vale aclarar que la responsabilidad de la aseguradora, conforme dispuso la resolución aduanera apelada (v. fs. 61vta. del expediente administrativo), se circunscribe al límite establecido en la póliza. Es decir, que si los \$ 60.000 pesos asegurados -con más lo que pudiere resultar en exceso por aplicación del artículo 1122 del Código Aduanero- (v. copia de la póliza n° ... a fs. 75) resultan ser inferiores a la suma final intimada por la DGA de acuerdo a las pautas establecidas en el presente pronunciamiento, operará el límite contractual que fija el monto máximo de responsabilidad al cual se sometió la firma garante. 10) Que, en virtud de lo señalado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de la actora y revocar la sentencia, únicamente, en cuanto a la procedencia del derecho adicional (conf. considerando 6º). En atención al modo en que se decide, las costas de ambas instancias se imponen según los respectivos vencimientos (conf. art. 71 CPCCN) Por ello, VOTO por: 1) Confirmar parcialmente la sentencia de fs. 91/96vta. y revocarla en cuanto a la procedencia del derecho adicional. 2) Imponer las costas de ambas instancias según los respectivos vencimientos (conf. art. 71 CPCCN) Los señores jueces de Cámara Jorge Eduardo Morán y Rogelio W. Vincenti adhieren al voto que antecede. En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, y oído el señor Fiscal General, el Tribunal RESUELVE: 1) Confirmar parcialmente la sentencia de fs. 91/96vta. y revocarla en cuanto a la procedencia del derecho adicional. 2) Imponer las costas de ambas instancias según los respectivos vencimientos (conf. art. 71 CPCCN) Regístrese, notifíquese -al señor Fiscal General en su público despacho- y devuélvase. MARCELO DANIEL DUFFY JORGE EDUARDO MORAN ROGELIO W. VINCENTI 027274E