**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2022-105388244-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Octubre de 2022

**Referencia:** TFN Nº 31.957-A Aseguradora de Créditos y Garantías SA

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/Recurso de Apelación**”, **Expte. N° 31.957-A**;

**El Dr. Garbarino dijo:**

**I.-** Que a fs. 10/19 se presenta la firma “ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A.”, mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 6775 de fecha 5 de octubre de 2011 en el marco de las actuaciones SIGEA N° 12039-918-2008, por la cual se la intima en su carácter de garante, al pago de la suma de $322.348,62.- en concepto de tributos, que fueren adeudados por la firma “CURTIDURÍA A. GAITA S.R.L.”, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero, todo ello en relación con la destinación de importación temporaria DIT Nº 99 001 IT04 000755 Z.

Plantea la nulidad de la resolución recurrida y, consecuentemente, la prescripción del Fisco para percibir tributos regidos por la legislación aduanera, en los términos del art. 803 y siguientes del CA. Sostiene que ha operado la prescripción del reclamo referido a impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Cuestiona la determinación tributaria toda vez que la Aduana debió efectuar una determinación del valor del bien al vencimiento del plazo para reexportar. Asimismo cuestiona que se incluyen conceptos no asegurados como el IVA adicional, impuesto a las ganancias y tasa de comprobación de destino. Se agravia de la determinación incorrecta del impuesto a las ganancias indicando que no corresponde la aplicación de la percepción a una alícuota del 11%, atento la naturaleza de bien de cambio de la mercadería importada temporalmente. Sostiene la falta de competencia de la Dirección General de Aduana para expedirse sobre las percepciones e IVA. Cita jurisprudencia.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada en lo que es objeto de agravios, resolviendo conforme los planteos formulados en su presentación.

**II.-** Que a fs. 28/32 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sea objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Destaca que los argumentos expuestos por la actora no desvirtúan la configuración de la infracción prevista por el art. 970 C.A. ni la extinción de las obligaciones asumidas. Sostiene que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, y que ésta o su responsable solidaria deben demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que han cumplido con tales obligaciones dentro del plazo legal otorgado, lo cual no hizo en las actuaciones administrativas al correrse vista de lo actuado. Respecto a la responsabilidad de la aseguradora, manifiesta que la misma nace de la póliza de seguro de caución suscripta. Sostiene que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y que la exigibilidad de la fianza se produce una vez vencido el plazo determinado por el mero vencimiento del otorgado a la firmante. Dice que la Aduana liquidó los tributos correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, con aplicación del régimen tributario vigente en la documentación en trato, que la aseguradora conocía al tiempo de garantizar. Entiende que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Rechaza los agravios respecto a la improcedencia del IVA adicional e impuesto a las ganancias. Agrega que los mismos han sido previstos por la legislación tributaria, y por ende pueden ser exigidos por el servicio aduanero. En lo que respecta al impuesto a las ganancias manifiesta que la Dirección General de Aduanas actúa como agente de retención y/o percepción, conforme Resolución General (DGI) Nº 3543/92. Cita normativa y jurisprudencia. Ofrece como prueba documental las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución objeto de apelación, con expresa imposición de costas a la parte actora.

**III.-** A fs. 33 con fecha 12 de julio de 2013 se tiene presente la contestación de la demandada, y se agregan las actuaciones administrativas acompañadas. En el mismo acto se dispone abrir la causa a prueba por el plazo de sesenta días. A fs. 39 con fecha 11 de marzo de 2014 se hace lugar a la producción de la prueba pericial mediante el sorteo de perito ingeniero textil. Y finalmente a fs. 59/60 obra glosado el informe pericial correspondiente.

**IV.-** Que en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12039-918-2008 consta a fs. 1 el Acta de denuncia nro. 771/03, en la que se deja constancia que la firma "CURTIDURÍA A. GAITA S.R.L." se encontraría incursa en la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero toda vez que no habría reexportado o importado a consumo la mercadería importada temporariamente al amparo de la destinación Nº 99 001 IT04 000755 Z cuyo vencimiento habría operado el 27/09/2002. A fs. 3 se encuentra glosada la carpeta con la destinación citada. A fs. 9 con fecha 06/10/2006 se dispone la instrucción del sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del Código Aduanero. A fs. 10 obra la liquidación de tributos y multa. A fs. 19 obra glosada print de pantalla del identificador de la garantía correspondiente a la Póliza de Seguro de Caución Nº 637.046 emitida por la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.", por la cual se garantiza los tributos correspondientes al DIT en supuesta infracción, siendo el límite de responsabilidad de DOLARES ESTADOUNIDENSES SESENTA Y CINCO MIL (U$S 65.000.-). A fs. 20/20 vta., con fecha 18/05/2011 se corre vista de todo lo actuado a la firma importadora (notificada en fecha 6/06/11 según surge del aviso de recibo que obra a fs. 36) imputándosele la infracción prevista en los términos del art. 970 del C.A., y se dispone citar a ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. en su carácter de garante de la obligación tributaria (notificada en fecha 30/05/11 conforme la cédula que obra a fs. 28vta). A fs. 25 obra print de pantalla que informa el concurso preventivo de la firma importadora CURTIDURÍA A. GAITA S.R.L. A fs. 38/41 contesta la vista la compañía ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., quien denuncia el proceso concursal de la importadora. A fs. 42 se presenta la importadora CURTIDURÍA A. GAITA S.R.L. mediante apoderado e informa el estado concursal de la misma. A fs. 64/67 el Responsable del Departamento de Procedimientos Legales

Aduaneros dicta la Resolución (DE PRLA) Nº 6775 de fecha 05/10/2011, apelada en la especie. A fs. 72 obra glosada copia de la póliza Nº 637046 de Seguro de Caución emitida por la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A." por el monto de DOLARES ESTADOUNIDENSES U$S 65.000.-

**V.-** Que no resulta controvertido en autos la configuración de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. respecto a la destinación Nº 99 001 IT04 000755 Z en lo que respecta a la falta de acreditación de la reexportación de la mercadería afectada a esa importación temporaria, operando el vencimiento del plazo con fecha 27 de septiembre de 2002, y no habiendo aportado las citadas -firma importadora y la aseguradora- la documentación que pudiere desvirtuar la comisión de la infracción referida, corresponde tratar los demás agravios opuestos por la recurrente de autos.

**VI.-** Corresponde en primer lugar analizar el planteo de prescripción de la acción del Fisco introducido por la aquí actora, respecto del cargo formulado por la Resolución N° 6775/2011 en lo que refiere a los tributos.

Que la cuestión se encuentra expresamente regulada por los artículos 803 y siguientes del C. A., el cual establece que prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, la que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado, conforme lo dispone el art. 804 primera parte.

Que por aplicación de las citadas normas resulta que la prescripción de la acción del Fisco comenzó a correr desde el 1 de Enero de 2003, toda vez que el hecho gravado ocurrió al vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería importada temporalmente que, en el presente caso, operó el 27/09/2002.

Que, por su parte, el art. 805 del C.A. determina que la prescripción para percibir los tributos se suspende, entre otros supuestos, desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión.

De conformidad con las constancias de las actuaciones administrativas, la resolución que dispone la instrucción del sumario data de fecha 06/10/2006, por lo que desde la mencionada fecha, la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos se mantuvo suspendida en los términos del art. 805 inciso a) del C.A. En ese sentido, la expresión "...decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo" debe entenderse como la fecha de notificación de la Resolución aduanera. Ello es así, por cuanto con el simple dictado de la Resolución aduanera, el servicio aduanero aún no posee el ejercicio de la acción para percibir los tributos, es decir, no tiene abierta la vía ejecutiva, sino que, es requisito esencial, necesita notificar esa Resolución. De allí que el art. 805, inc. a) del C.A., debe interpretarse en el sentido de que la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario hasta que quede notificada la Resolución aduanera que pone fin al procedimiento.

En consecuencia, el plazo de prescripción en el caso de autos comenzó a correr el 01/01/2003 y se vio suspendido desde el 06/10/2006 hasta la fecha en que la aduana notifica de la formulación del cargo a la recurrente por los tributos correspondientes al DIT 99 001 IT04 000755 Z , por lo que cabe concluir que el servicio aduanero ha ejercido su acción para percibir tributos cuando sin que haya operado la prescripción, con lo cual corresponde el rechazo de la excepción formulada por la actora.

**VII.-** Que la recurrente afirma que la Aduana ha incurrido en un error al momento de practicar la liquidación de los tributos al tomar como base imponible el valor en Aduana de la mercadería al momento en el cual se oficializó la DIT en infracción, sin tener en cuenta el valor del bien en cuestión a la fecha de comisión de la infracción referida, sosteniendo que ello resulta violatorio de las disposiciones de los arts. 918 C.A. y a los efectos

tributarios arts. 638 y 639 C.A. Añade que resulta necesario efectuar una verificación de la mercadería para establecer su deterioro y desgaste al momento de consolidarse la infracción, sobre los que se debía aplicar los tributos. A tales efectos, la recurrente solicitó que se nombre en autos perito de oficio para determinar el desgaste sufrido por la maquinaria.

Que, en esa sentido, cabe manifestar que oportunamente se abrió la causa a prueba mediante despacho de fecha 12 de julio de 2013 (fs. 33). En virtud de ello, se ordenó la producción de la pericia mediante la desinsaculación de perito ingeniero textil.

Que a fs. 59/60 obra el informe pericial efectuado por el Ingeniero Textil Sr. Ricardo Sapia. En el mismo el perito manifiesta que ha concurrido a las instalaciones de la firma importadora Curtiduría A. Gaita S.R.L. y que, respecto a la mercadería a peritar, fue imposible cumplir con la gestión. Al respecto el perito declara "… *Fui recibido por el Sr. Claudio Romero DNI 17.005.420 quien ocupa el cargo de Gerente Financiero. Al preguntarle por la máquina objeto de la pericia el Sr. Romero me lleva a recorrer la planta y me demuestra que la PRENSA HIDRAULICA PARA GRABAR Y PLANCHAR PIELES MARCA P. MOSTARDINI, importada al amparo del DIT nro. 99 001 IT04 000755 Z no está y que fue destruida en un incendio que ocurrió en el año 2007. (…) Luego del incendio y como la máquina no era apta para llevar adelante ninguna función operativa, la misma fue entregada unos chatarreros como hierro viejo hace unos años aunque no puede precisar en qué momento concreto ocurrió esta situación". "(…) El Sr. Claudio Romero tampoco recuerda ni puede precisar datos sobre grado de desgaste de la máquina objeto de la pericia antes del incendio."*

Que conforme el resultado del informe pericial, la reclamante no pudo probar el supuesto desgaste de la maquinaria afectada a la DIT en infracción, sobre el cual versan sus cuestionamientos en virtud de la determinación del importe de los tributos. Por tanto, corresponde sin más desestimar los agravios sobre este punto y confirmar la determinación de los tributos efectuada por la Dirección General de Aduana.

**VIII.-** Que incumbe referirse a las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias que fueran exigidas por el servicio aduanero, en la liquidación tributaria formulada a fs. 14 de las actuaciones administrativas que fuera expreso motivo de agravio por parte de la firma aseguradora en el punto V.3. de su escrito recursivo (vide fs. 15/18)

Que resulta de aplicación la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.", de fecha 26/11/2019, donde se expidió, con relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias. Allí el Alto Tribunal expresó que "cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal."; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.". Ello así, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

**IX.-** Que, por otra parte, la recurrente se queja de la liquidación practicada en sede aduanera en cuanto determina una alícuota del 28% de derechos de importación y exige la tasa de comprobación de destino. En relación con el

derecho de importación, entiende que carece de fundamento que el servicio aduanero aplique un tratamiento distinto al declarado por el importador en el DIT. Ello así, pues el importador garantizó en concepto de derechos de importación la alícuota del 14% del valor en aduana de la mercadería lo que corresponde a un bien sin uso, es decir, nuevo. Con respecto a la tasa de comprobación de destino, señala que es reclamable cuando se trata de bienes usados y que, además, su mandante no ha garantizado el pago de dicha tasa toda vez que no es un tributo aduanero en los términos del Código Aduanero.

Que, al respecto, cabe señalar que el art. 635 del C.A. determina el hecho imponible en la importación al establecer que "el derecho de importación grava la importación para consumo". Por su parte, el art. 636 del C.A. define que la importación es para consumo cuando la mercadería se introduce al territorio aduanero por tiempo indeterminado. En este sentido, hay que diferenciar la mercadería que se importa bajo el régimen de destinación suspensiva de importación temporaria de la mercadería que se importa a consumo pues aquélla no es el hecho gravado por los derechos de importación pues no solo es requisito el cruce de la frontera del territorio aduanero sino también la voluntad expresa o implícita de ingresar la mercadería por tiempo indefinido la que se halla expresamente denegada en el régimen de importación temporaria.

Que, en esa línea, el art. 638 del C.A. inc. d) del C.A., dispone que corresponderá aplicar el derecho de importación establecido por la norma vigente en la fecha del faltante de la mercadería a una destinación suspensiva de importación. En otras palabras, la mercadería importada temporariamente se considerará importada para consumo cuando hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar. Ahora bien, a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de los demás tributos que gravaren la importación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 637 Y 638.

Que, así las cosas, se puede afirmar que al momento en que se produjo el hecho imponible generador de la obligación tributaria en fecha 27/09/2002 el bien de capital importado originalmente en forma temporaria no era nuevo. A ese momento, el bien llevaba tres años en el territorio aduanero afectado, probablemente, a la producción de la firma importadora por lo que mal puede pretenderse que se valúe el bien en tales condiciones. Además, la propia recurrente afirma que el bien ha sufrido depreciaciones por el desgaste que implicó su utilización en el proceso de producción. Por lo tanto, corresponde rechazar su agravio en ese sentido.

Que, por último, corresponde señalar que la tasa de comprobación de destino es un tributo aduanero regido por la Sección IX, Título I del Código Aduanero. La DGA ha exigido el pago de los tributos a la aseguradora, atento que no está previsto en la póliza el beneficio de excusión, tampoco la responsabilidad subsidiaria sino que es deudor principal y solidario con la tomadora, conforme normas del Código Civil y Comercial de la Nación cuya aplicación, surge de las condiciones generales de la póliza. Asimismo, surge del art. 4º de la póliza que producido el siniestro garantizado la aseguradora deberá responder por el importe pertinente hasta la suma máxima fijada en las Condiciones Particulares de la póliza con más los accesorios que resulten corresponder. Ello así, corresponde que la aseguradora responda en los mismos términos y alcances que la firma importadora.

**X.-** Que teniendo en cuenta lo expuesto y las pautas de la liquidación de fs. 10 de los ant. adm., la reformulo de la manera siguiente:

Valor en aduana de la mercadería: $ 381.026.-

Derecho de importación (28%): $ 106.687,49

Tasa de Comprobación de destino (2%): $ 7.620,53

Base de IVA: $ 495.334,76

IVA (21%): $104.020,30

**TOTAL DE TRIBUTOS: $ 218.328,32**

Conforme lo expuesto, **VOTO POR:**

**1.-** Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 6775 en cuanto exige a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.", el pago de tributos que ascienden a la suma de doscientos dieciocho mil trescientos veintiocho con treinta y dos centavos $ 218.328,32.-más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 15/06/11 y hasta la fecha de efectivo pago.

**2.-** Costas conforme los mutuos vencimientos que se estiman en un 68% a cargo de la recurrente y 32% a cargo del Fisco

El Dr. **González Palazzo** dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Garbarino.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1.-** Confirmar, parcialmente, la Resolución (DE PRLA) N° 6775 en cuanto exige a la firma "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.", el pago de tributos que ascienden a la suma de doscientos dieciocho mil trescientos veintiocho con treinta y dos centavos $ 218.328,32.-, más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 15/06/11 y hasta la fecha de efectivo pago.

**2.-** Costas conforme los mutuos vencimientos que se estiman en un 68% a cargo de la recurrente y 32% a cargo del Fisco.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Jorge Luis Peluffo (20-08426456-4). Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 17:52:13 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 17:56:50 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.03 17:56:51 -03:00