República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-39397375-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 32.161-A; "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 32.161-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 11/17 vta., se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 3984/12, recaída en el SIGEA n° 608514-143-2004, mediante el cual se le exige, en su carácter de garante, el pago de la suma de $ 53.754 y $ 33.204,15 en concepto de tributos, por presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. por parte de la firma importadora "OSCAR CARLOS RAPP E HIJOS S.A.", respecto de las operaciones de importación temporaria documentadas a través de las destinaciones n° 01 001 IT14 000181 Z y 00 001 IT15 000201 J. Expresa que el tiempo transcurrido agravia su situación defensiva y el riesgo del seguro de modo exponencial desnaturalizándolo. Refiere a que el Decreto n° 1571/81 establece que los permisos de embarque deben ser guardados por el servicio aduanero por el plazo de seis años destruyéndose luego del vencimiento del plazo, situación que le impide ejercer una adecuada defensa. Plantea la nulidad y la prescripción del Fisco para exigir tributos con fundamento en la afectación al derecho de defensa, argumentando que se dispuso el auto de apertura de sumario solo con la intención de suspender la prescripción. Asimismo, plantea la prescripción del reclamo referido a las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, en los términos del art. 56 y siguientes de la Ley n° 11.683. Además, refiere a que tales percepciones y el Derecho Adicional no son rubros garantizados en la póliza. Subsidiariamente, sostiene que la alícuota del Impuesto a las Ganancias es incorrecta. En cuanto al derecho adicional, expresa que no se aplica a los

supuestos de importación irregular. Manifiesta la improcedencia de la aplicación del CER. Sostiene que responde solamente hasta el límite de lo garantizado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 25/29, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Expresa que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Hace referencia al Decreto n° 1439/96. Manifiesta que la importadora no cumplió con sus obligaciones respectivas, lo que tal situación merece sin dudas reproche infraccional. Sostiene que la garantía contenida en la póliza se presta a requerimiento de la firma importadora, siendo la aseguradora fiadora, lisa, llana y principal pagadora. Expresa que no operó la prescripción solicitada por la recurrente. Considera que corresponde la percepción del derecho adicional al caso. Refiere a la facultad de la DGA para intervenir en carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto a las ganancias. Insiste en que la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 30, se abre la causa a prueba (producida a fs. 38/43 y 45/53). A fs. 88, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 108, se ponen los autos para alegar. A fs. 113, los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas n° 608514-143-2004 se inician, a fs. 1, con el Acta de Denuncia n° 1938/04. A fs. 7 y 12, constan los sobres contenedores de las destinaciones n° 01 001 IT14 000181 Z y 00 001 IT15 000201 J. A fs. 14, se dispone la apertura de sumario. A fs. 20/22, se encuentra la liquidación de multa y tributos. A fs. 25/25 vta., se corre vista de todo lo actuado a la firma importadora OSCAR CARLOS RAPP E HIJOS S.A. y a la ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. A fs. 37/37 vta., se notifica a la aseguradora (4/5/12). A fs. 38/41, contesta la vista la aseguradora. A fs. 47, se declara en rebeldía a la firma importadora. A fs. 50/52, luce una nueva liquidación de multa y tributos. Finalmente, a fs. 64/68, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 3984/12 aquí apelada.

V.- En principio de debe analizar el planteo de nulidad y prescripción opuesto por la aseguradora, en relación al procedimiento sustanciado ante el servicio aduanero, atento a las posibles consecuencias que conllevan su declaración.

El agravio vertido por la actora radica en que el servicio aduanero aperturó el sumario contencioso con la única finalidad de interrumpir y suspender la acción de prescripción del Fisco, este proceder le impidió ubicar la documentación y ejercer idóneamente su derecho de defensa atento al tiempo transcurrido.

El planteo debe ser rechazado sin más por cuanto no se advierte lesión alguna al derecho de defensa de las partes involucradas en los trámites cumplidos por la D.G.A., precisamente en oportunidad de investigar la supuesta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.

En tal sentido se advierte que se dio cumplimiento a todos los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), dando vista a la imputada

y citando a la aseguradora a fin de que aporten la documentación que creyeran idónea (art. 1101 del C.A.). Por lo demás, dicho procedimiento constituía la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, no obstante el importador no se presentó a ejercer su derecho por lo cual fue declarado rebelde, mientras que la aseguradora no ofreció prueba alguna tendiente a dicho fin y sus agravios son reiterados en esta instancia, los que serán tratados en este pronunciamiento.

En virtud de ello, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado.

VI.- En relación a la prescripción invocada, la acción del Fisco para percibir tributos, el artículo 803 del C.A. establece un plazo de cinco años que comienza a correr a partir del día primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado, conforme los términos del artículo 804, primera parte, de la Ley 22.415.

Por aplicación de las citadas normas resulta que, en el caso que nos ocupa, la prescripción de la acción del Fisco comenzó a correr el 1/1/03, toda vez que el hecho gravado ocurrió al vencimiento del plazo de permanencia de las mercaderías importadas temporalmente bajo el régimen del Decreto n° 1439/96, que en el presente caso, operaron el 4/1/02 y 21/01/02.

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.

En el caso, y de conformidad con las constancias de las actuaciones administrativas, la resolución que instruye la causa sumarial contenciosa que nos ocupa, data de fecha 5/6/07, por lo que desde la mencionada fecha y hasta el dictado de la resolución definitiva aquí apelada -5/6/12-, la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos se mantuvo suspendida en los términos del art. 805 inciso a) del C.A.

El sumario se instruye a la firma importadora, pero cabe recordar que, conforme lo prescribe el art. 807 del C.A., la suspensión de la prescripción que operó en el presente caso sobre el deudor principal, también surte efecto en relación con los deudores solidarios, lo cual alcanza a la aquí recurrente.

En consecuencia, el plazo de prescripción en el caso de autos comenzó a correr el 1/1/03 y se vio suspendido desde el 5/6/07 hasta el 5/6/12, fecha en la cual la Aduana formula cargo a la recurrente por los tributos correspondientes a las D.I.T. n° 181 Z y 201 J, nótese en cuanto al tiempo transcurrido, que no ha operado el plazo quinquenal de prescripción, por lo que cabe concluir que el servicio aduanero ha ejercido su acción para percibir tributos cuando aún no se había operado la prescripción, con lo cual corresponde el rechazo de la excepción formulada por la aseguradora.

VII.- Ahora corresponde determinar si resulta ajustada a derecho la exigencia tributaria que fuera intimada a cancelar la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., en su calidad de garante de la obligación tributaria respecto de las D.I.T de trato, por infracción al art. 970 del C.A.

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que la firma OSCAR CARLOS RAPP E HIJOS

S.A. mediante las D.I.T involucradas en autos n° 01 001 IT14 000181 Z y 00 001 IT15 000201 J, documentó la importación temporaria, en los términos del Decreto n° 1439/96, de la mercadería que ubicó en las P.A. 3204.17.00.150H y 2833.25.20.000V, por una cantidad total de 45.240 kg y un valor FOB total de 74.559,34 dólares estadounidenses.

De conformidad al régimen al amparo del cual se registraron las operaciones, el vencimiento del plazo para la reexportación de las mercaderías operó el 4/1/02 y 21/1/02. Asimismo, surge del cuerpo de los despachos que se constituyeron las garantías nº 651306 (3516 V) y 690737 (1209 T) -complementaria de la n° 692591 (977 H)-, dando cumplimiento a la normativa aplicable atento a las características de las operaciones documentadas.

De las pólizas de los seguros de caución citadas, que obran a fs. 49/49 vta., 51/51 vta. y 105, de autos, surge que la aquí recurrente garantizó a la Dirección General de Aduanas los tributos con más lo que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle “OSCAR CARLOS RAPP E HIJOS S.R.L.”, por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentarias vigentes en materia aduanera o impositiva, como consecuencia de las operaciones de importación temporarias documentadas en los D.I.T precedentemente mencionados.

Al respecto, el servicio aduanero observó que el plazo otorgado para la permanencia de la mercadería en el territorio aduanero se encontraba vencido, sin que se hubiera acreditado su reexportación, lo que instruyó el sumario pertinente por entender configurada la infracción al art. 970 del C.A., la que fuere confirmada en la Resolución que en esta instancia resulta apelada.

VIII.- Ante todo corresponde señalar que, tratándose de un supuesto de importación temporaria, es indudable (tal como está establecido por pacífica jurisprudencia) que es al importador de la mercadería a quien le incumbe la carga de la prueba de haber cumplido la obligación de reexportar la mercadería en término.

Cabe recordar que el mecanismo idóneo para acreditar el cumplimiento de las obligaciones asumidas es mediante la “descarga” de la D.I.T. -eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida- con su mención y la de la respectiva cantidad de insumo, en el o los permisos de embarque por los que se documentara la exportación para consumo del producto elaborado con dicho insumo; o mediante los despachos de importación para consumo de la mercadería importada, sin perjuicio de las facultades de control aduanero sobre lo declarado en tal sentido.

Asimismo, resulta indispensable la presentación del Certificado de Tipificación y Clasificación, por cuanto sin él no se puede determinar la relación insumo/producto entre la mercadería importada temporariamente y la exportada bajo una nueva forma, como también las mermas, sobrantes y pérdidas resultantes del proceso de transformación.

IX.- En virtud de lo expresado, de las constancias obrantes en autos y del expediente administrativo, surge que ninguna prueba se aportó en relación al cumplimiento de las obligaciones referentes a las D.I.T. n° 01 001 IT14 000181 Z y 00 001 IT15 000201 J. Consecuentemente, corresponde tener por configurado el hecho imponible y la mercadería en cuestión importada para consumo en los términos del art. 274 del C.A., por la totalidad de la mercadería en ambas destinaciones.

Seguidamente, corresponde examinar el alcance de la responsabilidad de la aseguradora por el pago de los tributos adeudados como consecuencia inmediata del incumplimiento del tomador del seguro y la falta de pago por parte del mismo por la mercadería no regularizada, tal como ha sido convenido expresamente a través de las garantías o seguros de caución otorgados, a través de las pólizas en cuestión que, desde ya se adelanta, se encuentra limitado a la suma máxima asegurada.

X.- Previo a ello, a los fines de la liquidación, deviene imprescindible determinar la procedencia de los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, que conforman la exigencia tributaria de la resolución en crisis.

En relación al derecho adicional, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en los fallos "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A." y "IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación" (TF 16.912-A), en consecuencia, corresponde excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

En cuanto a las percepciones del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas" corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión.

XI.- Conforme a lo precedentemente resuelto en los Considerandos precedentes del presente decisorio, se procede a practicar la siguiente liquidación:

Liquidación de tributos de la DIT 01 001 IT14 000181 Z :

Valor en Aduana de la mercadería: $ 53.636,00

Derechos de importación (16,5%): $ 8.849,94

Tasa de estadística (0,5%): $ 268,18

Base imponible I.V.A: $ 62.754,12

I.V.A (21%): $ 13.178,37

Total de tributos adeudados: $ 22.296,49

En relación con el DIT mencionado, corresponde declarar que, en autos, el importe adeudado en concepto de tributos por la importación irregular de la mercadería involucrada en autos asciende a la suma de VEINTIDOS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS ($ 22.296,49), con más C.E.R. y los intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 y ss. del C.A.

La aplicación del C.E.R. a la suma adeudada, constituye una cuestión incidental formulada por la recurrente respecto del fondo del asunto que debe ser tratada seguidamente.

En lo que aquí interesa, por el art. 1º del decreto 214/02 se dispuso la transformación a pesos de las obligaciones de dar sumas de dinero que, existiendo a la fecha de sanción de la Ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario (6/1/2002. B.O. 7/1/2002), estuvieran expresadas en dólares estadounidenses y no se encontrasen ya convertidas a pesos. Asimismo, por el art. 8º del decreto 214/02 se dispuso que "las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán en razón de UN DÓLAR ESTADOUNIDENSE (U$S 1) = UN PESO ($ 1)".

Por su parte, el artículo antes citado, además de transformar a pesos la obligación, estableció la aplicación de lo dispuesto en el art. 4º de esa norma con relación al C.E.R. (lo que resultó ratificado posteriormente por la Ley 25.820 que modificó el art. 11 de la Ley 25.261 de Emergencia Económica y Reforma del Régimen Cambiario).

Por aplicación del art. 20 de la Ley 23.905, la obligación tributaria que nos ocupa nació expresada en dólares estadounidenses, subsistiendo como tal al 6/1/2002 (fecha de sanción de la ley 25.561 de Emergencia Económica y Reforma del Régimen Cambiario), no habiéndose pesificado con anterioridad a esa fecha, por lo cual resultó alcanzada por la pesificación dispuesta por el art. 8º del decreto 214/2002.

En el caso, la primera vez que la deuda fue expresada en pesos ocurrió con posterioridad a la fecha indicada en el citado decreto. Al respecto, es de aplicación la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostiene que "el C.E.R. previsto en el art. 4º del decreto nro. 214/02 es inescindible del capital pesificado" (del dictamen del Procurador General, al que remitió la Corte Suprema en Fallos: 330:1785).

Por ende, resulta procedente en el presente caso la aplicación del C.E.R.

Liquidación de tributos de la DIT 00 001 IT15 000201 J:

Valor en Aduana de la mercadería: $ 34.860,00

Derechos de importación (13%): $ 4.531,80

Tasa de estadística (0,5%): $ 174,30

Base imponible I.V.A: $ 39.566,10

I.V.A (21%): $ 8.308,89

Total de tributos adeudados: $ 13.015

En referencia a esta DIT, el importe que se adeudada en concepto de tributos, asciende a la suma de TRECE MIL QUINCE PESOS ($ 13.015.-), más los intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 y ss. del C.A. Cabe aclarar que en este caso no resulta aplicable el C.E.R., puesto que la liquidación aduanera fue pesificada al tipo de cambio $ 1,40 (ver fs. 50 de las act. Adm.).

XII.- En cuanto a la cobertura de las pólizas involucradas, debe señalarse que el monto que corresponde reclamar a la aseguradora es menor que el monto máximo por el cual se extendieron los seguros de caución, por lo cual se encuentran dentro de sus límites y determinan el alcance de su responsabilidad.

Por otra parte, cabe indicar que la obligación de la aseguradora comprende también los intereses que se hubieran devengado sobre los rubros y la suma máxima por la que ésta se comprometió. En efecto, los accesorios comprendidos en las pólizas son los intereses resarcitorios devengados desde la fecha de vencimiento del plazo de diez días contado desde la notificación del acto por el cual se liquidaron los tributos, conforme surge de aplicar lo dispuesto por el art. 794 del C.A.

XIII.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la aseguradora por los tributos respecto del importes establecidos en el Considerando XI y; costas a la demandada en cuanto exige los rubros de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme a lo señalado en el Considerando X.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 3984/12, recaída en el expte. SIGEA n° 608514-143-2004, declarando que el importe de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de VEINTIDOS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS ($ 22.296,49), con más C.E.R. y los intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 y ss. del C.A., con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el art. 4 de la citada Resolución, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de TRECE MIL QUINCE PESOS ($ 13.015.-), con más intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 del C.A., con costas a la actora.

3.- Revocar parcialmente los arts. 3 y 4 de la Resolución, en cuanto exigen los rubros de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme a lo señalado en el Considerando X, con costas a la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 3984/12, recaída en el expte. SIGEA n° 608514-143-2004, declarando que el importe de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de VEINTIDOS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS CON CUARENTA Y NUEVE CENTAVOS ($ 22.296,49), con más C.E.R. y los intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 y ss. del C.A., con costas a la actora.

2. Confirmar parcialmente el art. 4 de la citada Resolución, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de TRECE MIL QUINCE PESOS ($ 13.015.-), con más intereses conforme lo dispuesto por los arts. 794 del C.A., con costas a la actora.

3.- Revocar parcialmente los arts. 3 y 4 de la Resolución, en cuanto exigen los rubros de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme a lo señalado en el Considerando X, con costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.14 16:20:31 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.15 10:57:10 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.15 10:57:11 -03:00