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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-120012693-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Octubre de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. N° 31.382-A; ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.; y su acum. N° 31.421-A; TAIT SAIC

En Buenos Aires, los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, se reúnen para resolver en los autos caratulados: "**ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA** c/ D.G.A. s/recurso de apelación", **Expediente 31.382-A** y su acumulado "**TAIT SAIC** c/ D.G.A. s/recurso de apelación"**,** Expediente **N° 31.421-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante la Resolución DE PRLA N°695/12, la autoridad aduanera impuso al presunto responsable una sanción consistente en una multa y emitió el cargo correspondiente en forma solidaria con la aseguradora al determinar que incurrió en la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero ("CA"). La imputación se basa en el presunto incumplimiento del régimen de importación temporal, en tanto la firma IAIT SAIC omitió cancelar en su totalidad la mercadería importada temporariamente mediante la destinación de importación N° 03001IT14001052Z.

II.- Contra dicho pronunciamiento, la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA interpone recurso de apelación, alegando haber cumplido con la exportación de la totalidad de la mercadería ingresada bajo el régimen de importación temporal. Considera que no corresponde la aplicación del derecho adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias en la liquidación efectuada por la aduana. Recuerda la necesidad de la póliza los fines de poder efectivizar la pretensión tributaria, ya que esta constituye el título que fundamenta el reclamo. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se resuelva conforme los planteos formulados.

III.- Por su parte, en el expediente acumulado N°31.421-A, obra a fs. 70/75 el recurso de apelación interpuesto por la firma TAIT SAIC contra la misma resolución. En síntesis, los argumentos de la parte se orientan a acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo y a sostener que la Aduana contó en todo momento con la información necesaria para la adecuada determinación de la verdad objetiva en el sumario. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- De su lado, a fs. 102/112, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de las apelaciones planteadas. Luego de efectuar la negativa genérica de rigor, recuerda que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Aclara que la actora no cumplió con sus obligaciones y la aduana, en consecuencia, no pudo ejercer sus funciones de control sobre la mercadería ingresada temporariamente, por lo que el reproche infraccional se encuentra justificado. Considera plenamente válida la liquidación efectuada por el servicio aduanero, incluyendo los reclamos por los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Finalmente ofrece prueba y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

V.- Previo a todo análisis, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

VI- En esas condiciones, la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del CA, con respecto a la mercadería importada temporariamente mediante la Destinación de Importación N° 03001IT14001052Z.

VII.- Así las cosas, es imperioso recordar que el artículo 250 del CA establece: "La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo". Esto significa que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Asimismo, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del CA incrimina al que "no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria". Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del CA, es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.**

En ese sentido, resulta dable mencionar que, al tratarse de una importación temporaria, la carga de la prueba que acredite el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrará en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

De igual manera, debe ponderarse que, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar "...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del DIT (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria".

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del DIT –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los PE) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

VIII.- A la luz de lo enunciado, se observa que la mercadería importada temporariamente se encuentra parcialmente reexportada, tal como se detalla del análisis de la descarga de insumos realizada conforme la documentación obrante en autos (v. Anexo I, archivo embebido a la presente).

IX.- Conforme surge del análisis realizado, de las **20.301** unidades correspondientes a los insumos importados temporalmente mediante la Destinación de Importación N° 03001IT14001052Z se desprende que solo se han reexportado **2.061,19** unidades mediante los Permisos de Embarque detallados en la descarga efectuada, quedando pendientes de cancelación **18.239,81** unidades. El saldo remanente no ha sido acreditado con la documentación analizada por este Tribunal, ni ha sido debidamente justificado por la actora. En consecuencia, no se ha demostrado el cumplimiento íntegro del régimen en relación con una parte de la mercadería importada temporalmente, lo que da lugar a los efectos tributarios e infraccionales previstos por la normativa aplicable (arts. 274 y 970 del CA).

X.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar en relación al Derecho Adicional, que corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "IEF Latinoamericana S.A." sentencia del 14/08/2013 que remite en lo pertinente a la causa "Fisher S.R.L." sentencia del 14/08/2013, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME Nº 72/92, limitando el pago solo a los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y no en los casos en que al no regularizar en término la situación de los bienes, corresponda imponer de las sanciones previstas por el art.970 del CA. Por consiguiente, en el caso de autos, no corresponde el pago del Derecho Adicional previsto en el art. 23 del Decreto Nº 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, por lo que corresponde revocarlo modificando la exigencia tributaria.

XI.- En relación con los conceptos IVA adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "Cladd ITA S.A. c/ EN – DGA, Resol. 2590/06 (expte n° 604155/01) s/DGA (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que "(…) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998), y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos 285:177).

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye 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 (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".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XII.- En consecuencia, por lo expuesto en los Considerandos X y XI, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla en el Anexo II (archivo embebido a la presente).

En mérito a lo expuesto, y de conformidad con la liquidación practicada por el servicio aduanero a fs. 10 de las actuaciones administrativas —efectuada a razón de 1 USD = $2,91—, el importe adeudado en concepto de multa asciende a **$30.688,28**.

Por su parte, y de conformidad con el criterio adoptado *ut supra*, el monto de los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de **$30.688,28**, sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del CA.

XIII.- Finalmente, en lo que respecta a la responsabilidad de la aseguradora, debemos destacar que no se encuentra controvertido en autos que las operaciones de marras se encontraban aseguradas por la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA mediante la siguiente Póliza:

- **Póliza N°768689** del 17/02/2003 (fs. 124), mediante la cual se aseguró a la AFIP-DGA el monto de PESOS NOVENTA Y SIETE MIL CIENTO SESENTA Y CINCO ($97.165), con más la que pudiere resultar en exceso por la aplicación del art. 1122 del CA que resulte obligado a efectuarle TAIT SAICA como consecuencia de "IMPORTACIÓN TEMPORARIA – CTO. B/L NRO. PCA 645187 – MER – CADERIA: FLEJES DE HIERRO CILICO GRANO ORIENTADO".

En las condiciones indicadas, surge la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante, de los tributos adeudados como consecuencia de la importación a consumo de las mercaderías importadas.

XIV.- En tal entendimiento, el núcleo de la cuestión radica en determinar la naturaleza jurídica de la relación entre las compañías que aseguran el cumplimiento de obligaciones de derecho público y el servicio aduanero.

XV.- Dicho esto, es dable destacar que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26, 1981, INDESA S.A. c/

APOLO CIA. DE SEGUROS, La Ley, 1982-B, 416, E.D. 97-588; CNFed Civil y Com., Sala III, julio 14, 1998, EMPRESA FERROCARRILES ARG. c/ AGENCIA ABRAXAS TURISMO S.R.L. Y OTRO, La Ley 1998-E, 549). El seguro de caución, es el seguro concertado con el objeto de garantizar al asegurado, hasta la suma máxima estipulada, el pago en efectivo que debe percibir del proponente con quien contrata, teniendo por finalidad el pago inmediato por parte de la aseguradora ante el mero incumplimiento del deudor (CNCom, Sala A, precedente citado).

En este sentido, en el seguro de caución los actos, declaraciones u omisiones del tomador no afectan en ningún caso los derechos del asegurado frente al asegurador (CNCom, Sala B, julio 8-1996, ALBA CIA. DE SEGUROS c/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo, de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado surge que en el caso del seguro de caución el asegurador adquiere el carácter de pagador principal y fiador solidario, añadiendo su responsabilidad a la del obligado primigenio, que se supone solvente y fiel cumplidor de sus obligaciones por tratarse de una entidad aseguradora, perteneciendo este “tipo” de seguro a los contratos de garantía, cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora (CNCom., Sala B, oct. 23, 1990, E.D. 142,479). El asegurador, además, tampoco goza del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

En consecuencia, el importe exigible a la aseguradora será el correspondiente al monto máximo garantizado por la póliza mencionada respecto de la Destinación de Importación N°03001IT14001052Z en los términos expuestos en el Considerando XII. Ello con más los intereses del art. 794 del CA.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar parcialmente el artículo 3 de la Resolución DE PRLA N°695/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N°12197-17368-2005, declarando que el monto adeudado en concepto de **multa** asciende a **$30.688,28**, en los términos señalados en el Considerando XII.

2. Confirmar parcialmente el artículo 5 de la Resolución DE PRLA N°695/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N°12197-17368-2005, declarando que el monto adeudado en concepto de **tributos** asciende a **$30.688,28 con más intereses.** Revocar con relación a los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3. Declarar que el monto máximo que se le puede exigir a la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA será aquél individualizado en la póliza N°**768689**, con más los intereses del art. 794 del CA.

4. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar parcialmente el artículo 3 de la Resolución DE PRLA N°695/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N°12197-17368-2005, declarando que el monto adeudado en concepto de **multa** asciende a **$30.688,28**, en los términos señalados en el Considerando XII.

2. Confirmar parcialmente el artículo 5 de la Resolución DE PRLA N°695/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación SIGEA N°12197-17368-2005, declarando que el monto adeudado en concepto de **tributos** asciende a **$30.688,28 con más intereses.** Revocar con relación a los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3. Declarar que el monto máximo que se le puede exigir a la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA será aquél individualizado en la póliza N°**768689**, con más los intereses del art. 794 del CA.

4. Costas por sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

(Archivos embebidos ANEXO I y II)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.28 08:35:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.28 13:37:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.28 22:15:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.28 22:16:23 -03:00