Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128040311-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 32.048-A; ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), con la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. 32.048-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 1565/11, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12034-863-2008, mediante la cual se le formuló cargo en concepto de tributos en los términos del art. 970 del Código Aduanero ("CA"), en su carácter de aseguradora. Manifiesta que de los registros del servicio aduanero sobre la garantía 695641, surge que la misma fue "liberada" con fecha 23.09.10, de lo que cabe referir que la destinación en trato fue oportunamente regularizada. Opone excepción de prescripción, atento al tiempo transcurrido desde que operó el vencimiento de la DIT 01001IT14000748C, el 28.01.03. Cuestiona la determinación tributaria, por contener conceptos no asegurados como el derecho adicional y las percepciones de IVA y ganancias. Agrega que la DGA carece de competencia para expedirse sobre las percepciones y el IVA. Señala que la falta de agregación de la póliza permite concluir que fue devuelta, por lo que la operación en cuestión estaría cancelada y el reclamo carece de todo sustento. Finalmente ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* El Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (28/33). Relata los hechos del caso y realiza la negativa de rigor. Destaca que los argumentos expuestos no han podido desvirtuar la configuración de la infracción prevista por el art. 970 del CA y ello, toda vez, que no quedo acreditada la reexportación en el expediente administrativo. Manifiesta que la carga de la prueba recae en la importadora o su responsable solidaria y que son ellas quienes deben demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido total y acabadamente con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Cita al art. 274 CA, al decreto 1439/96 y jurisprudencia que hace a sus argumentos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 35 se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones

administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 38/43 la DGA contesta los oficios. A fs. 49 se cierra el período probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. El 13.11.2025 se resuelve no poner los autos a alegar y se los llama para el dictado de la sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12034-863-2008 se inician con el acta de denuncia 581/03 de fecha 23.10.03 por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. A fs. 4 luce sobre contenedor de la destinación 01001IT14000748C. A fs. 6/7 se determina el valor en aduana y los tributos correspondientes a la mercadería en infracción. A fs. 10 con fecha 07.04.06 se dispone la apertura del sumario. A fs. 11 se determinan los tributos adeudados y la multa y a fs. 12 obra *print* de pantalla del SIM –consulta de una garantía global o unitaria-. A fs. 13 con fecha 19.05.06 se corre vista a las partes, la que les es notificada con fecha 11.08.06 a BALOPTIK SA (fs. 25) y con fecha 10.07.06 a la aseguradora (fs. 31). A fs. 26/30 la aseguradora contesta vista y a fs. 39 se presenta la firma BALOPTIK SA y denuncia presentación concursal. A fs. 40/41 obra la impresión de la consulta de juicios universales IG 5-2001 (DI CJUD). A fs. 42 se tiene por presentadas a la aseguradora, no se le hace lugar a la prueba informativa ofrecida, y por presentada a la sumariada. A fs. 43 con fecha 23.01.09 se emite la nota 24/2009 (DV SAC1) a los fines de que se confeccione el certificado provisorio de deuda. Se agrega el alcance 10495-38-2009 mediante el cual se cumple con la emisión del certificado de deuda provisorio y a fs. 53 se pasan las actuaciones a resolver. Se agregan *print* de pantalla (fs. 54/56) y constancia de consulta al sistema Atenea, en el que surge que la imputada se encuentra transitando un proceso de quiebra (fs. 57). Finalmente, a fs. 58/60 luce la resolución DE PRLA 1565/11, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -1565/11-, en cuanto formula cargo por los tributos adeudados contra la empresa aseguradora por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA, se ajusta a derecho.

El art. 970 del CA sanciona con multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: “La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar” el apartado 2 dispone “...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere”.

Que mediante el despacho 01001IT14000748C la firma BALOPTIK SA documentó la importación de mercadería de la PA 7015.10.10.000Y al amparo del régimen especial del Dto 1439/96 por el término de 360 días operando el vencimiento del DIT el 28.01.03. Los derechos de importación, tasa de estadística, derecho adicional, IVA, IVA adicional, ganancias fueron garantizados mediante póliza de seguro de caución 695641 hasta la suma de dólares estadounidenses cuarenta y siete mil quinientos u$s47.500 (ver *print* de pantalla del SIM –consulta de una garantía global o unitaria- de fs. 41 de autos).

De la contestación del oficio librado a la aduana, mediante el cual se requirió la remisión de la póliza involucrada en la causa o su copia certificad, se informa que la garantía fue liberada y la póliza archivada de oficio, en el marco de lo dispuesto en la resolución general 2435/08 AFIP, situación que resulta del *print* de pantalla del SIM –consulta de una garantía global o unitaria- que se adjuntó y que obra a fs. 41 de autos. Ello implica que la aduana tuvo por cancelados los tributos garantizados en el DIT, y estando la póliza liberada la aduana carece de título válido ejecutable para exigir los tributos a la aseguradora apelante, por lo que corresponde revocar el fallo en cuanto fue materia de apelación.

Por la forma en que se resuelve no corresponde analizar las demás cuestiones planteadas.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

Revocar la resolución DE PRLA 1565/11, dictada en el marco del SIGEA 12034-863-2008, en cuanto exige a ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA el pago de tributos, con costas.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria.

II.- Que disiento del voto del Dr. **Juan Manuel Soria** en cuanto revoca la Resolución DE PRLA 1565/2011 dictada en el marco del SIGEA 12034-863-2008 en virtud de las siguientes consideraciones.

III.- Que, en relación al planteo de prescripción opuesto por la actora, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 803 y 804 del Código Aduanero, la acción del fisco para exigir tributos prescribe por el transcurso de cinco años computados a partir del 1° de enero del año siguiente al de la fecha del hecho gravado -vencimiento de la DIT 28/01/2003-, el cómputo de la prescripción comenzó a regir el 01/01/2004, se suspendió el 07/04/2006 con el dictado del auto de apertura del sumario, hasta la fecha del dictado de la resolución que habilita el ejercicio de la acción para percibir los tributos (cfme. art. 805, inc. a). En la especie esa resolución fue dictada el 04/04/2011.

Que, por lo expuesto, la acción del Fisco para percibir los tributos que se le reclaman a la firma actora no se encuentra prescripta, razón por la que corresponde rechazar la excepción opuesta, con imposición de costas.

IV.- Que, en relación a la cuestión de fondo, tal como se expresa en el considerando **V** del voto del Dr. Soria, la importadora oficializó la DIT N° 01001IT14000748C, mediante la cual se documentaron 51.268 unidades de cristales para gafas, PA 7015.10.10.000Y, operando el vencimiento –prorrogado- del plazo de reexportación el 28/01/2003, lo cual no se encuentra controvertido en autos.

Que, cabe destacar, la referida destinación fue documentada en los términos del Decreto Nº 1439/96 que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento activo en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual. Que la Resolución ANA Nº 479/95 vigente a la fecha de oficialización de la destinación, enumera la documental requerida a los fines de la cancelación de la importación temporaria, esto es, el permiso de embarque correspondiente a la reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante, en el cual se debe consignar "*... lo relativo al Certificado de Tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número de 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*" (Anexo III, punto 3.3.3.). Que, para acceder a dicho beneficio, el Decreto Nº 1439/96 impone al beneficiario la obligación de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) que emite la Secretaría de Industria de acuerdo a las declaraciones de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por el importador. Que, al respecto, el art. 14 del citado decreto establece que: "*El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos, si los mismos tienen valor comercial (...)*". Que el CTC es el documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través del mismo, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta. Que en lo que se refiere a la importación temporaria, el artículo 250 del C.A. establece que: "*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*". Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen de importación temporaria para los beneficiarios del mismo, es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado al efecto. Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del CA sanciona al que "*no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria*". Que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización

de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente, el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción, produce la inversión de la carga de la prueba.

Esta instancia ha sostenido reiteradamente que, acreditado el vencimiento, corresponde al beneficiario probar en forma fehaciente la reexportación en los términos del régimen —CTC vigente y permisos de embarque con referencias a la DIT—; el archivo de la garantía no acredita per se la descarga ni obsta al ejercicio de la potestad sancionatoria y tributaria aduanera.

V.- Que, en lo que respecta a la conducta infraccional propiamente dicha, lo cierto es que no se ha aportado documentación tendiente a desvirtuar los dichos de la Aduana. Que por lo expuesto no se ha logrado acreditar la cancelación de la DIT en cuestión.

Atento lo expuesto, como ha quedado configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 del CA, surge la responsabilidad de la recurrente en su carácter de garante, respecto los tributos adeudados como consecuencia de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente.

Que, de la impresión de pantalla de consulta SIM de la garantía N° 01001004665F obrante a fs. 41 surge que el estado de la misma es AOF “archivada de oficio” y el Oficio Interno N° 184/14-SE CRyG, de fs. 42, aclara que la póliza fue archivada de oficio, en el marco de lo dispuesto en la Resolución General 2435/08 AFIP, debido a que no ha sido oportunamente retirada por el interesado.

Que, el acto de archivo de oficio o liberación sistémica de una garantía es un procedimiento administrativo interno de ordenamiento de inventario de documentos (RG 2435/08) y no constituye prueba fehaciente de la reexportación efectiva de la mercadería.

Que, la obligación del importador (BALOPTIK SA) y de su responsable solidaria (ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.) era probar la reexportación de la mercadería. El hecho de que la póliza esté "archivada" solo indica que no fue retirada, no que la obligación aduanera fue cumplida.

VI.- En efecto, cabe señalar que la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. otorgó la póliza 695641, mediante la cual aseguró la operación documentada mediante la destinación Nº 01001IT14000748C

Es claro que el garante asume las obligaciones de un co-deudor, convirtiéndose en liso, llano y principal pagador de la obligación tributaria que garantiza mediante la expedición de una póliza de caución, motivo por el cual la Aduana puede dirigir la acción contra la importadora o la aseguradora o ambas partes.

Cabe destacar que 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/ GIROGIETTI Alejandro H. Y otro, La Ley 1997-E, 1011).

Asimismo surge de las condiciones pactadas y de la naturaleza del seguro contratado, 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). Tampoco el asegurador goza de derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor. La Aduana, en su carácter de asegurado o acreedor frente al incumplimiento del tomador del seguro –importador- no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento.

La responsabilidad de la aseguradora por el pago de los tributos adeudados es consecuencia inmediata del incumplimiento del tomador del seguro y la falta de pago por parte del mismo, tal como ha sido expresamente asumido a través de la garantía o seguro de caución oportunamente otorgado.

Por otra parte, y tratándose el seguro de caución de un contrato consensual, y en atención a la calidad profesional del asegurador, que lo obliga a un obrar diligente en la evaluación del riesgo o medida del daño que está garantizando, los argumentos expuestos en su defensa, que pretenden desconocer las consecuencias de las obligaciones libremente asumidas al otorgar la garantía, resultan contrarios a la doctrina de los actos propios. Resulta adecuado recordar que uno de los supuestos típicos de aplicabilidad de esta doctrina y quizás el más frecuente, lo constituye la pretensión dirigida a obtener la ineficiencia de los actos jurídicos previamente respetados o convalidados. La firma importadora de la mercadería bajo el régimen de importación temporaria garantizó el pago de los tributos, exigibles como consecuencia de su eventual incumplimiento, conforme a lo previsto en al art. 453, inc. c), del CA y utilizó a ese fin el "seguro de caución" contemplado en el art. 455 del CA, otorgado por la aquí recurrente, quien se obligó al pago de una suma estipulada ante el mero vencimiento de una obligación del tomador, convirtiéndose en segundo deudor en "paridad de grado".

En este orden de ideas, la aquí recurrente ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., mediante la Póliza de Caución Nro. 695641, aseguró al servicio aduanero el pago de las sumas de dinero por eventuales obligaciones respecto de la importación temporaria involucrada en estos autos.

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).

Ello así, y habiendo quedado configurada la infracción endilgada a la importadora, prevista y penada en el art. 970 del CA, surge la responsabilidad de la recurrente, en su carácter de garante de los tributos adeudados como consecuencia de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente.

VII.- Se destaca que en virtud de lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "FRISHER S.R.L. (TF 16.236-A) c/ANA" corresponde excluir de la liquidación el derecho adicional previsto por el art. 23 del decreto 1439/96. Asimismo, en virtud criterio del Máximo Tribunal en la causa "CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/DGA res. 2590/09 (exp. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas" corresponde excluir del cálculo de los tributos a las percepciones de IVA adicional y de Ganancias, dado que según dicho precedente al encontrarse vencido el plazo para presentar declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

Que atento que los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación referidos precedentemente ("FRISHER SRL (TF 16.236-A) c/DGA", de fecha 14/8/13 y "CLADD ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA RESOL. 2590/06 - EXPTE. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas", de fecha 26/11/19), que fijan los criterios interpretativos respecto de su aplicación, son de fecha posterior al dictado de la Resolución objeto de apelación (14/09/2012) y de la fecha de interposición del presente recurso (18/03/2013), corresponde la imposición de las costas por su orden.

VIII.- Que, conforme a lo expuesto cabe modificar la exigencia tributaria surgida de la liquidación realizada por el Servicio Aduanero a fs. 11 act. adm. por la totalidad de la mercadería importada en forma temporal mediante la DIT 01001IT14000748C, según se detalla a continuación:

VALOR EN ADUANA			USD 46.715,44
DER. IMPORTACION	%	15,5	USD 7.240,89
T. ESTADISTICA	%	0,5	USD 233,58
BASE IVA			USD 54.189,91
IVA	%	21	USD 11.379,88
TOTAL			USD 18.854,35
BASE TRIBUTOS	T/C	3,32	$ 62.596,45

Por ello **VOTO POR:**

1.- Rechazar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas

2.- Confirmar parcialmente la **Resolución DE PRLA 1565/2011** dictada en el marco del **SIGEA 12034-863-2008** en cuanto se intima a la firma **ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A.**, al pago de tributos por la suma de Pesos sesenta y dos mil quinientos noventa y seis con cuarenta y cinco centavos ($ 62.596,45), más los intereses previstos en el art. 794 del CA, con costas.

3.- Revocar la exigencia del derecho adicional, percepciones de IVA Adicional y de Ganancias, con costas por su orden.

4.- Declarar que el monto máximo que se puede exigir a la compañía de seguros ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. es el equivalente a dólares estadounidenses cuarenta y siete mil quinientos (u$s 47.500), monto máximo asegurado mediante la póliza 695641, con más los intereses y accesorios que correspondan.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Revocar la resolución DE PRLA 1565/11, dictada en el marco del SIGEA 12034-863-2008, en cuanto exige a ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA el pago de tributos, con costas.

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.17 14:46:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.17 15:12:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.18 10:31:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.18 10:32:17 -03:00