Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-73385479-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Julio de 2025

Referencia: TFN Nº 30.357-A; Aseguradora de Créditos y Garantías; Sentencia (y acumulado)

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala F, a efectos de resolver el expediente **N° 30.357-A**, caratulado **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"** y su acumulado **N° 30.383-A** caratulado **"PILAR PARTES S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 24/29 se presenta la firma **ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.**, mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 6286 de fecha 30 de agosto de 2010, en el marco de las actuaciones SIGEA N° 12039-1725-2007, por la cual se la intima en su carácter de garante, al pago de la suma de pesos $ 7.779,82.-, en concepto de tributos adeudados por la firma PILAR PARTES S.A. (EX ZF ARGENTINA S.A.), por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero, todo ello en relación a la mercadería ingresada temporalmente por medio del despacho de importación temporaria DIT N° 98 001 IT14 007387 B.

La aseguradora se agravia respecto al tiempo transcurrido desde el vencimiento de la operación hasta la instrucción de sumario, corrida de vista y su notificación, lo que le impide ubicar la documentación y ejercer su derecho de defensa. Que los permisos de embarque son guardados por el servicio aduanero por un plazo de seis años, destacando además la ausencia de la póliza, siendo éste el titulo que fundamenta el reclamo aduanero contra la apelante. Asimismo, plantea la prescripción del reclamo referido a los impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado. Cuestiona la resolución en lo que respecta a la determinación tributaria, atento que comprende conceptos no asegurados tales como IVA adicional, percepción del Impuesto a las Ganancias, y derecho adicional, como también discute la determinación de una alícuota del 11% respecto a la percepción del impuesto a las ganancias. Sostiene la improcedencia de la aplicación del CER, esgrimiendo que en el caso los tributos son calculados y abonados en pesos. Plantea la falta de competencia de la DGA para expedirse respecto a las percepciones y el IVA. Solicita se limite la responsabilidad de la aseguradora a los límites de la póliza afectada a la destinación en cuestión. Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia resolviendo conforme los planteos formulados en el recurso de apelación.

II.- Que, por su parte, **PILAR PARTES S.A.** se presenta en el marco de las actuaciones *"**PILAR PARTES S.A. s/ apelación" Expte. 30383-A*** mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 6286 de fecha 30 de agosto de 2010 en el marco de la actuaciones SIGEA N° 12039-1725-2007, en la cual se formula cargo y se la condena al pago de una multa que asciende a $932.973,40.- por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del Código Aduanero, en relación a parte de la mercadería introducida temporalmente mediante los despachos de importación temporaria DIT Nº 00 001 IT15 001168 W, N° 00 001 IT15 000848 D, N° 00 001 IT15 000948 E, y con respecto a la totalidad de la mercadería ingresada mediante las destinaciones N° 98 001 IT14 007387 B y N° 00 001 IT15 000598 F, como también los tributos adeudados sobre las operaciones indicadas, que ascienden a $7.779,82.- más CER en relación a la DIT 98 001 IT14 007387 B, $379.113,40.- respecto a las operaciones 00 001 IT15 000598 F y 00 001 IT15 000848 D, y de $422.298,05.- por las destinaciones 00 001 IT15 001168 W y 00 001 IT15 000948 E.

Se agravia atento que la Aduana en su resolución, desestima la cancelación de la mercadería ingresada al país al amparo del DIT 98 001 IT14 007387 B, mediante el despacho 00 001 IC81 000706 F, afirmando que para importar a consumo dicha mercadería, no se requiere el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) como ha sostenido la demandada en el decisorio aquí cuestionado. Agrega que el accionar de la Aduana busca un enriquecimiento sin causa, toda vez que ha abonado los tributos correspondientes a dicha importación a consumo, por lo que su desconocimiento implicaría volver a percibirlos, más los intereses desde el año 2000 a la fecha. Afirma que no ha existido incumplimiento alguno por su parte, atento que procedió a exportar la totalidad de la mercadería ingresada bajo el régimen de importación temporal. Que debido al tiempo transcurrido desde la oficialización de las destinaciones de importación temporal y de las exportaciones que fueron descargando las mismas, se encuentra vencido en exceso el plazo de conservación de la documentación, previsto por la Res. ANA 3432/1984. Es por ello que no cuenta con la totalidad de los documentos necesarios para demostrar la inexistencia de las infracciones imputadas. Por otra parte, la importadora denuncia que se encuentra atravesando un proceso concursal, por lo que se vio obstaculizada de llevar adelante su actividad principal, esto es la importación y posterior comercialización de mercadería proveniente de Brasil, debido a la permanente injerencia de la AFIP-DGA, mediante la suspensión del registro de importadores. Que en marzo de 2002 solicitó ante el juez del concurso el dictado de una medida cautelar para evitar futuras medidas sancionatorias contra la firma, por infracciones o deudas con causa anterior a la presentación del concurso, por lo que se agravia respecto al apercibimiento del art. 1122 C.A., manifestando que el juez del proceso concursal habría ordenado a la AFIP-DGA que se abstenga de disponer medidas sancionatorias por infracciones anteriores al concurso. Sostiene la improcedencia de la aplicación del CER, afirmando que se trata de una deuda expresada en pesos, como también respecto al reclamo de intereses, por encontrarse concursada. Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia haciendo lugar al recurso interpuesto en todos sus términos.

III.- Que mediante resolución de fecha 30 de marzo de 2012, a fs. 90, se dispone la ACUMULACIÓN del Expediente Nº 30.383-A caratulado "PILAR PARTES S.A. s/ apelación" a las presentes actuaciones, toda vez que se tratan de dos recursos interpuestos contra la misma resolución aduanera, originadas en una misma causa.

IV.- Que a fs. 114/121 la representación fiscal contesta el traslado conferido respecto de ambos recursos. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocado por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento o que surjan de las actuaciones administrativas. Rechaza la oposición de prescripción efectuada por la garante, para que el Fisco persiga el cobro de tributos más CER. Destaca que no se acreditó la reexportación en el expediente administrativo, y que por dicha razón se tiene por producida la infracción, y por ocurrido el hecho imponible. Que la propia importadora reconoce que no cuenta con la documentación necesaria

para acreditar la exportación definitiva a consumo de las destinaciones de importación temporal. Niega que hayan transcurrido más de diez años entre las importaciones temporarias y la corrida de vista, por lo que no podría justificar la ausencia de dicha documentación por el hecho del transcurso del tiempo, conforme Res. ANA 3432/1984. Que quien tiene que probar haber exportado la mercadería es la importadora, que efectuó dichas operaciones al amparo de un régimen especial cuyo beneficio usufructuó, y es la interesada. Por otra parte, alega que el procedimiento para determinar si se cometió una infracción al art. 970 del Código Aduanero puede demorarse más de diez años desde la oficialización del DIT, y que es lógico que el interesado deba guardar la documentación que pudiere hacer a su derecho de defensa por un plazo que exceda los ordinarios, por tratarse -reitera- de un régimen especial. Agrega que la posición argumental de Pilar Partes SA es incoherente con el Decreto 618/97, con el Código Aduanero, y con los tiempos que los operadores de comercio internacional bien saben que demora un procedimiento aduanero. Rechaza los planteos formulados por la importadora en relación a la aplicación del CER. Sobre los conceptos garantizados por la aseguradora en relación a la DIT 98001IT14007387B, la misma garantizó por el régimen general “todo”, por lo que no corresponde ahora pasar por alto el temperamento que surge de las propias actuaciones, pretendiendo evadir parte de la carga tributaria garantizada al Fisco. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con expresa imposición de costas.

V.- Que a fs. 123 la Dra. Verónica Laura Cicchi informa que en fecha 12 de junio de 2012 se ha decretado la QUIEBRA de la firma Pilar Partes S.A. en los autos caratulados “PILAR PARTES S.A. S/ QUIEBRA”, Expte. N° 45917, que tramitan por ante el Juzgado Nacional de 1° Instancia, en lo Comercial N° 6, Secretaría N° 12. Por ende, en atención a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley de Concursos y Quiebras, entiende que ha cesado su representación procesal.

VI.- Que a fs. 135 se presenta el Contador José Julio Bugueiro, en su calidad de integrante del “Estudio de Contadores Fiorillo Bugueiro & Asociados” y Síndico de la Quiebra de referencia, conforme la certificación judicial glosada a fs. 138, a los efectos dispuestos en los artículos 109, 110 y concordantes de la ley 24.522.

VII.- Que a fs. 146 se declara la causa de puro derecho. Oportunamente se elevan los autos a la Sala “F” y quedan los mismos en estado de dictar sentencia.

VIII.- Que, sentado ello, corresponde destacar que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12039-1725-2007 se inician a fs. 1 con el Acta de Denuncia 602738 de fecha 28 de junio de 2004, en la que se deja constancia que la firma “Z.F. ARGENTINA S.A.” cuya continuadora es "PILAR PARTES S.A." 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 las destinaciones Nº 98 001 IT04 007387 B cuyo vencimiento habría operado el 21/11/2000; DIT N° 00 001 IT15 000598 F de vencimiento 18/03/2002; DIT N° 00 001 IT15 000948 E de vencimiento 29/04/2002; DIT N° 00 001 IT15 000848 D de vencimiento 15/04/2002 y DIT N° 00 001 IT15 001168 W de vencimiento 28/05/2002. A fs. 5/9 obran las carpetas originales correspondientes a las destinaciones individualizadas. A fs. 11 con fecha 12 de septiembre de 2005 se dispone la instrucción del sumario, y la interdicción sin derecho a uso de la mercadería. A fs. 18 se incorpora el sobre que contiene el despacho de importación a consumo N° 00 001 IC81 000706 F. A fs. 30/34 obran impresiones de pantalla de las pólizas que garantizan las destinaciones temporales. A fs. 46 obra la determinación de tributos y multa total. A fs. 47 se corre vista de todo lo actuado a la firma importadora, imputándosele la infracción prevista en los términos del art. 970 del C.A. y se cita a las Compañías de Seguros (Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., La Construcción S.A. CIA. Argentina de Seguros, y Chubb Argentina de Seguros S.A.). A fs. 56 se encuentra cédula dirigida a Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., notificada en fecha 06/04/2010, quien efectúa su descargo a fs. 57/61. Seguidamente se encuentra la cédula dirigida a Pilar

Partes S.A., quien fue notificada en fecha 22/04/2010, quien contesta la vista conferida a fs. 99/104. A fs. 111/115 se encuentra la Nota N° 5093/10 (SE PRTE) de fecha 26 de julio de 2010, donde se determinan las destinaciones descargadas y los saldos no cancelados. A fs. 119/122 se reliquidan tributos y se determina la multa total. A fs. 134/142 se encuentra la Resolución DE PRLA Nº 6286 de fecha 30 de agosto de 2010, apelada en la especie.

IX.- Que, Inicialmente, me expediré acerca de los agravios expresados por PILAR PARTES S.A., en relación a su estado concursal y la imposibilidad de llevar a cabo su suspensión en el Registro de Exportadores. La firma importadora comunica a este Tribunal que se encuentra atravesando un proceso concursal, y que su actividad principal -importación y comercialización de mercadería proveniente de Brasil- se vio obstaculizada por la permanente injerencia de la AFIP-DGA. Por ello, la firma habría solicitado al Juez del concurso el 6 de marzo de 2002, el dictado de una medida cautelar por la cual se habría dispuesto que AFIP-DGA debía abstenerse de establecer suspensiones en el Registro de Importadores y Exportadores, motivo por el cual sería improcedente el apercibimiento del artículo 1122 del CÓDIGO Aduanero.

No obstante, cabe destacar que dicho agravio es ajeno a la presente litis, toda vez que de la resolución aduanera apelada en autos no se desprende que la DGA haya ordenado apercibimiento alguno en los términos previstos en el artículo 1122 del CÓDIGO Aduanero, por lo que el mismo carece de virtualidad práctica y deviene manifiestamente improcedente.

X.- Que corresponde determinar si se ha configurado en la presente causa la infracción prevista y penada en el artículo 970 del CÓDIGO Aduanero.

Bajo tales premisas, cabe advertir que no resulta controvertido en autos que mediante las destinaciones Nº 98 001 IT14 007387 B; N° 00 001 IT15 000598 F, N° 00 001 IT15 000948 E, N° 00 001 IT15 000848 D y N° 00 001 IT15 001168 W, la firma importadora PILAS PARTES S.A. documentó la importación temporaria de mercadería al amparo del régimen conforme decreto 1439/96. Que se autorizó la permanencia de la misma por un plazo definido, operando el vencimiento de cada DIT en los días 21/11/2000, 18/03/2002, 29/04/2002, 15/04/2002 y 28/05/2002, respectivamente.

Que, por el régimen suspensivo de importación temporaria al que se acogió la propia firma, la mercadería quedó sometida a la obligación de ser reexportada para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia -conf. artículo 250 C.A.- o eventualmente, a convertirse su importación en definitiva, dentro de los plazos previstos en el artículo 271 de la ley 22.415.

Que las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de registro del despacho que nos ocupa -Res. ANA 127/92 y sus modificatorias-, concretan en detalle la manera de demostrar por los beneficiarios del régimen, el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería, determinando las declaraciones, datos y requisitos que deben aportarse al efecto, así como la forma en que deben imputarse y descargarse dichos insumos al momento de la presentación de los respectivos permisos de embarque.

Que, al no existir constancias del cumplimiento de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria, el servicio aduanero -inicialmente- consideró incumplida en su totalidad la obligación de reexportar la totalidad de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole la comisión de la infracción tipificada en el artículo 970 del CÓDIGO Aduanero, oportunidad en que, asimismo, se reclamó el pago de los tributos considerados adeudados.

Que en el trámite del sumario administrativo, el Fisco lleva a cabo el análisis de la documentación obrante en el sobre contenedor correspondiente a la destinación **98 001 IT14 007387 B**, y solicita la remisión del despacho de

importación a consumo 00 001 IC81 000706 F, por el que se habría nacionalizado parte de la mercadería importada al amparo de la operación temporal referida, cuyo original fue incorporado a fs. 18 del sumario. Luego dicta la Nota 5956/09 (SE PRTE) de fecha 22 de septiembre de 2009 (ver fs. 21 act. Adm.), donde la Secretaría de Procedimientos Técnicos informa *"...sobre la destinación 98001IT14007387B, no obra en autos el CTC que ampara dicha mercadería, por lo cual no se puede realizar informe técnico solicitado por esta instancia"*.

Por otra parte, el servicio aduanero mediante Nota N° 5093/10 (SE PRTE) de fecha 26 de julio de 2010 (ver fs. 111/115 act. adm), determina la mercadería que efectivamente fue descargada y los saldos no cancelados, respecto a las destinaciones que se detallan a continuación:

A) 00001IT15001168W

ITEM 1.1: en infracción la totalidad de la mercadería (60 unidades)

ITEM 1.2: en infracción parte de la mercadería (513 unidades)

ITEM 1.3: en infracción parte de la mercadería (300 unidades)

ITEM 1.4: en infracción la totalidad de la mercadería (469 unidades)

ITEM 1.5: en infracción la totalidad de la mercadería (324 unidades)

ITEM 1.6: en infracción parte de la mercadería (151 unidades)

B) 00001IT15000848D

ITEM 1.1: en infracción la totalidad de la mercadería (880 unidades)

ITEM 1.2: en infracción parte de la mercadería (1436 unidades)

ITEM 1.3: en infracción parte de la mercadería (454 unidades)

ITEM 1.4: en infracción parte de la mercadería (15 unidades)

ITEM 1.5: en infracción la totalidad de la mercadería (396 unidades)

ITEM 1.6: en infracción la totalidad de la mercadería (72 unidades)

C) 00001IT15000948E

ITEM 1: en infracción parte de la mercadería (28969 unidades)

ITEM 2.1: en infracción parte de la mercadería (9782 unidades)

ITEM 2.2: en infracción parte de la mercadería (1366 unidades)

ITEM 3: en infracción la totalidad de la mercadería (200 unidades)

ITEM 4.1: en infracción parte de la mercadería (953 unidades)

ITEM 4.2: en infracción la totalidad de la mercadería (3542 unidades)

ITEM 4.3: en infracción parte de la mercadería (244 unidades)

ITEM 4.4: en infracción parte de la mercadería (734 unidades)

ITEM 4.5: en infracción la totalidad de la mercadería (384 unidades)

ITEM 4.6: en infracción la totalidad de la mercadería (360 unidades)

ITEM 4.7: en infracción la totalidad de la mercadería (440 unidades)

ITEM 4.8: en infracción la totalidad de la mercadería (216 unidades)

Finalmente, en la resolución aquí cuestionada, la demandada condena a PILAR PARTES S.A., por el incumplimiento total de la reexportación de la mercadería ingresada temporalmente mediante las destinaciones 98 001 IT14 007387 B y 00 001 IT15 000598 F, y respecto al incumplimiento parcial de las DIT 00 001 IT15 000948 E, 00 001 IT15 000848 D y 00 001 IT15 001168 W.

Frente al decisorio, la importadora recurre el mismo, sosteniendo que ha cumplido con las exigencias propias del régimen especial, esto es, que ha exportado la totalidad de la mercadería importada temporalmente al amparo de las operaciones citadas y, en referencia a la DIT 98 001 IT14 007387 B, que ha cancelado parte de la misma mediante el despacho de importación a consumo precedentemente citado. Sostuvo que no contaba con otra documentación en su poder para acreditar la reexportación de la restante mercadería amparada por las destinaciones involucradas, atento que se encontraría vencido el plazo de conservación de la misma, por lo que no podría ejercer su defensa en juicio.

Por su parte ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. al momento de efectuar su descargo, limitó su argumento defensivo a denunciar el proceso concursal de la importadora, y a afirmar que la Dirección General de Aduanas (DGA) debía proceder a la verificación de los créditos reclamados para ejercer la pretensión de cobro.

Pero ninguna de las co-actoras ha aportado documentación desincriminatoria que pudiere desvirtuar, con el debido sustento, la comisión de la infracción que motiva el cargo formulado en concepto de multa, por parte de la DGA, la que se encuentra suficientemente fundada, tanto en el elemento objetivo, como en el subjetivo.

XI.- Que, en efecto, este Tribunal Fiscal tiene dicho en reiterada jurisprudencia que sólo puede demostrarse la reexportación de la mercadería con los permisos de embarque o solicitudes de destinación de exportación debidamente oficializadas, teniendo en cuenta sus cumplidos e imputación específica a la DIT en cuestión y con los certificados de tipificación y clasificación (CTC) que correspondan.

Que la forma de acreditar la salida de la mercadería introducida temporariamente, es dejando constancia en el cuerpo del permiso de embarque respectivo que la mercadería allí documentada coincide con la importada previamente en forma temporaria, de modo que el servicio aduanero se encuentre en condiciones de efectuar el debido control.

Que el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) resulta un documento fundamental para evaluar la descarga de un despacho de importación temporaria, ya que permite determinar la cantidad de insumo importado que fue utilizada en la elaboración del producto que finalmente es exportado, así como los porcentajes de pérdidas, residuos, mermas y sobrantes resultantes del proceso productivo llevado a cabo por la empresa.

Que en la instancia administrativa, ni la firma importadora ni la aseguradora aquí apelantes, han acompañado la documentación pertinente para demostrar la reexportación de la totalidad de la mercadería correspondiente a las DIT en infracción, al tiempo de contestar la corrida de vista conferida en el sumario citado.

Que ni la sociedad importadora ni la aseguradora han presentado el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) en el expediente administrativo como tampoco al presente recurso, ni ofrecieron prueba que pudiere acreditar haber efectuado las gestiones pertinentes en miras a la obtención del mismo.

La falta del Certificado de Tipificación y Clasificación no constituye un simple incumplimiento formal en el que se perjudica el normal funcionamiento de control del servicio aduanero sino que es una conducta que afecta al fondo, es decir, hace a la infracción principal pues ello impide evaluar, en el caso concreto que nos ocupa, si la totalidad de mercadería importada mediante las D.I.T. N° 98 001IT14 007387 B, 00 001 IT15 000598 F, 00 001 IT15 000948 E, 00 001 IT15 000848 D, y 00 001 IT15 001168 W, fue utilizada en el proceso productivo y exportada. De ahí que se encuentran, en autos, suficientes elementos que avalan lo manifestado por el servicio aduanero respecto de la no reexportación de la mercadería importada temporariamente por lo que se concluye que la firma importadora PILAR PARTES S.A. ha incurrido en la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del CÓDIGO Aduanero.

XII.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes (“Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 24.840, del 02/12/13; “Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y “Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación”, expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

XIII.- Que sentado lo que antecede, corresponde analizar la responsabilidad que le cabe a ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., en su carácter de garante de la importación temporaria documentada correspondiente a la **DIT Nº 98 001 IT14 007387 B.**

Que compulsada la póliza Nº 596526, cuya copia fue aportada por el Fisco y que obra glosada a fs. 180/182 de las presentes actuaciones, la recurrente garantizó a la Dirección General de Aduanas los tributos con más intereses y demás accesorios que resulte obligado a efectuarle “PILAR PARTES S.A.”, por aplicación de las disposiciones legales y/o reglamentarias vigentes en materia aduanera o impositiva, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada en el DIT mencionado.

Que al vencimiento del plazo de permanencia, el cual operó el 21/11/2000, no se demostró ni en sede aduanera ni en autos la reexportación de la mercadería, tal como se ha manifestado en los considerandos precedentes, surgiendo de este modo la responsabilidad de la aseguradora en su carácter de garante de la importación temporaria, con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria de la importadora.

Que no puede desconocerse que la finalidad del seguro de caución es la ejecutabilidad inmediata de la garantía, frente al incumplimiento del tomador (CNCom, Sala A, nov. 26-981, 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).

Que también cabe recordar 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/ GIORGETTI, Alejandro H. y otro, La ley 1997-E, 1011).

Que, 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 del derecho de excusión, con lo que no cabe agotar ningún procedimiento previo contra los bienes del deudor.

Atento lo expuesto, como ha quedado configurada la infracción prevista y penada en el artículo 970 de la ley 22.415, surge la responsabilidad de la firma aseguradora recurrente en su carácter de garante, respecto los tributos adeudados como consecuencia de la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente.

XIV.- Que, determinada la procedencia del reclamo y la responsabilidad de la aseguradora, corresponde analizar los planteos de la misma en relación al límite del seguro de caución. Conforme surge de la póliza N° 596526, la compañía de seguros apelante garantizó al servicio aduanero el pago en efectivo hasta la suma de dólares estadounidenses U$S 6.500.- por eventuales obligaciones en concepto de tributos como consecuencia de las operaciones de importación temporaria 98 001 IT14 007387 B respectivamente, con más CER, intereses y accesorios.

Que 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).

La aseguradora garantiza a la Aduana hasta una suma máxima, sin importar los conceptos individuales que comprenden la misma, en cuanto su obligación queda comprendida por los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería importada temporariamente, vigentes a la fecha en que se considera cometida la infracción, y hasta el importe de la garantía otorgada, sin perjuicio que la obligación del importador pueda ser superior.

Asimismo, cabe precisar que las garantías constituidas en dólares estadounidenses con anterioridad a la sanción de la ley 25.561 de Emergencia Pública y Reforma al Régimen Cambiario (el 7/12/2001), resultan alcanzadas por las prescripciones de dicha ley, así como por las del decreto 214/2002, a los efectos de la determinación de la equivalencia en moneda nacional, de las sumas expresadas en la respectiva póliza en dólares estadounidenses.

Que conforme se advierte en el artículo 4° de la resolución DE PRLA N° 6286, el importe de la exigencia tributaria asciende a pesos $7.779,82.- más CER e intereses, resultando ser manifiestamente inferior en lo que respecta a la suma máxima garantizada a través de la póliza bajo análisis. En consecuencia, la aseguradora deberá responder por los tributos exigidos en dicha resolución, accesorios e intereses hasta su efectivo pago, en los términos del artículo 794 del CÓDIGO Aduanero.

XV.- Que, por lo demás, a los efectos de la determinación de los tributos y multa adeudados, corresponde

referirse a la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas respecto de las sumas correspondientes al Derecho Adicional de Importación, a las percepciones por IVA adicional e Impuesto a las Ganancias y al CER.

Que, en cuanto al reclamo de Derecho Adicional de Importación, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en el fallo "IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/recurso de apelación" (TF 16.912-A) y **"FRISHER S.R.L (TF 16.236-A)"** al caso en cuestión.

Bajo tales postulados, la solución que se adopta resulta conforme a los fundamentos que expuse en la sentencia dictada en los autos "La Mercantil Andina Compañía de Seguros S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", expediente Nº 23.469-A, Sala "E", sentencia de fecha 31/07/12, en donde declarara la inconstitucionalidad de dicho derecho Adicional y a los cuales me remito en mérito a la brevedad, toda vez que el decreto 1439/96 resulta insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al claro precepto del art. 99, inc. 3), de la Constitución Nacional, y que, por ende, se encuentra privado de todo efecto jurídico, en tanto emana de un Poder del Estado incompetente para establecer tributos, en palmaria violación a la Ley Fundamental. En consecuencia, no cabe incluir el mismo en el monto reclamado.

Por su parte, resulta de aplicación al caso de autos 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.

Que, por último, en cuanto a la liquidación del CER sobre el importe nominal de tributos exigidos, resulta procedente la aplicación de los artículos 4 y 8 del Decreto 214/02 (CER). Ello así por cuanto tratándose, la de autos, de una deuda y obligación generada por un hecho anterior a la Ley 25.561 debió liquidarse conforme al art. 20 de la Ley 23.905, es decir, en dólares (U$S). No obstante, lo dicho en el caso, la liquidación de tributos efectuada a fs. 29 del expediente administrativo, en relación a la destinación Nº **98 001 IT14 007387 B** fue expresada en pesos, pero con posterioridad a la sanción del Decreto 214/02.

Que, en consecuencia, en el caso la deuda tributaria, no fue pesificada por el servicio aduanero con anterioridad a la sanción del Decreto 214/02, sino que quedó pesificada por imperio de dicho decreto. Por ello resulta inaplicable al caso el criterio de la C.S.J.N. sentado en el caso "Editorial Perfil" (12/8/08) y sí resulta de aplicación el criterio de dicho Tribunal sentado en el caso "Sociedad Anónima Cinematográfica" (17/4/07) en el sentido de que para las deudas pesificadas con posterioridad a la vigencia del Decreto 214/02 el CER es inescindible del capital adeudado, por lo cual, la reserva del ajuste CER dispuesta en la resolución apelada resulta ajustada a derecho.

XVI.- Que, en función de lo expuesto, se practica la siguiente liquidación:

TRIBUTOS

A) DIT 98 001 IT14 007387 B

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 5.557,81

Derechos de importación (20,5%) $ 1.139,35

Tasa de Estadística (0,5%) $ 27,78

Base Imponible IVA $ 6.724,94

IVA (21%) $ 1.412,23

TOTAL $ 2.579,36

B) DIT 00 001 IT15 000598 F

ITEM 1:

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 649,29

Derechos de importación (5,5%) $ 35,71

Tasa de estadística (0,5%) $ 3,25

Base imponible IVA $ 688,25

IVA (21%) $ 144,53

TOTAL $ 183,49

ITEM 2:

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 992,77

Derechos de importación (18,5%) $ 183,66

Tasa de estadística (0,5%) $ 4,96

Base imponible IVA $ 1181,39

IVA (21%) $ 248,09

TOTAL $ 436,71

ITEM 3:

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 164.740,17

Derechos de importación (20,5%) $ 33.771,73

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 198.511,90

IVA (21%) $ 41.687,50

TOTAL $ 75.469,23

C) DIT 00 001IT15 000848 D

ITEM 1.1

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 26.560.-

Derechos de importación (20,5%) $ 5.444,80

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 32.004,80

IVA (21%) $ 6.721.-

TOTAL $ 12.165,80

ITEM 1.2

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 26.193,76

Derechos de importación (20,5%) $ 5.369,72

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 31.563,48

IVA (21%) $ 6.628,33

TOTAL $ 11.998,05

ITEM 1.3

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 22.685,95

Derechos de importación (20,5%) $ 4.650,62

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 27.336,57

IVA (21%) $ 5.740,67

TOTAL $ 10.391,29

ITEM 1.4

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 779,60

Derechos de importación (20,5%) $ 159,82

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $939,42.-

IVA (21%) $ 197,28

TOTAL $ 357,10

ITEM 1.5

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 23.178,24

Derechos de importación (20,5%) $ 4.751,54

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 27.929,78

IVA (21%) $ 5.865,25

TOTAL $ 10.616,79

ITEM 1.6

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 6.546,07

Derechos de importación (20,5%) $ 1.341,95

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 7.888,02

IVA (21%) $ 1.656,48

TOTAL $ 2.998,43

D) DIT 00 001 IT15 001168 W

ITEM 1.1

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 5.687,30

Derechos de importación (20,5%) $ 1.165,90

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 6.853,20

IVA (21%) $ 1.439,17

TOTAL $ 2.605,07

ITEM 1.2

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 32.495,05

Derechos de importación (20,5%) $ 6.661,49

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 39.156,54

IVA (21%) $ 8.222,87

TOTAL $ 14.884,36

ITEM 1.3

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 19.243,82

Derechos de importación (20,5%) $ 3.944,98

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 23.188,80

IVA (21%) $ 4.869,64

TOTAL $ 8.814,62

ITEM 1.4

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 10.770,11

Derechos de importación (20,5%) $ 2.207,87

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 12.977,98

IVA (21%) $ 2.100.-

TOTAL $ 4.307,87.-

ITEM 1.5

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 23.112,66

Derechos de importación (20,5%) $ 4.738,10

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 27.850,76

IVA (21%) $ 5.848,65

TOTAL $ 10.586,75

ITEM 1.6

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 16.731,92.-

Derechos de importación (20,5%) $ 3.430,04

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 20.161,96

IVA (21%) $ 4.234,01

TOTAL $ 7.664,05

E) DIT 00 001 IT15 000948 E

ITEM 1

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 1.448,35

Derechos de importación (24,5%) $354,85

Tasa de estadística (0,5%) $ 7,24

Base imponible IVA $ 1.810,44

IVA (21%) $ 380,19

TOTAL $ 742,28

iTEM 2.1

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 3.698,34

Derechos de importación (18,5%) $ 684,19

Tasa de estadística (0,5%) $ 18,49

Base imponible IVA $ 4.401,02

IVA (21%) $ 924,21

TOTAL $ 1.626,89

ITEM 2.2

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 2.796,56

Derechos de importación (20,5%) $ 573,29

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 3.369,85

IVA (21%) $ 707,66

TOTAL $ 1.280,95

ITEM 3

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 5.657,61

Derechos de importación (20,5%) $ 1.159,81

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 68.17,42

IVA (21%) $ 1.431,65

TOTAL $ 2.591,46

ITEM 4.1

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 20.591,92

Derechos de importación (20,5%) $ 4.221,34

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 24.813,26

IVA (21%) $ 5.210,78

TOTAL $ 9.432,12

ITEM 4.2

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 71.066,66

Derechos de importación (20,5%) $ 14.568,66

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 85.635,32

IVA (21%) $ 17.983,42

TOTAL $ 32.552,08

ITEM 4.3

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 768,52

Derechos de importación (20,5%) $ 157,55

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 926,07

IVA (21%) $ 194,47

TOTAL $ 352,02

ITEM 4.4

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 23.222,58

Derechos de importación (20,5%) $ 4.760,63

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 27.983,21

IVA (21%) $ 5.876,47

TOTAL $ 10.637,100

ITEM 4.5

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $7.656,30

Derechos de importación (20,5%) $ 1.569,54

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 9.225,84

IVA (21%) $ 1.937,42

TOTAL $ 3.506,96

ITEM 4.6

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 30.797,30

Derechos de importación (20,5%) $ 6.313,45

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 37.110,75

IVA (21%) $ 7.793,25

TOTAL $ 14.106,70

ITEM 4.7

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 14.607,50

Derechos de importación (20,5%) $ 2.994,54

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 17.602,04

IVA (21%) $ 3.696,42

TOTAL $ 6.690,96

ITEM 4.8

Valor en aduana de la mercadería en infracción: $ 13.906,44

Derechos de importación (20,5%) $ 2.850,82

Tasa de estadística (0%) $ 0.-

Base imponible IVA $ 16.757,26

IVA (21%) $ 3.519,02

TOTAL $ 6.369,84

TOTAL TRIBUTOS: $265.948,33.-

TOTAL MULTA: (graduación 3.5 veces el importe de los tributos) $930.819,15.-

Que, por último, cabe aclarar que, en relación a los tributos que aquí se determinan, deberá tenerse en cuenta que la ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A. responderá en virtud de la **DIT 98 001 IT14 007387 B,** por un monto de $2579,36.- más CER, al ser garante únicamente respecto a la operación indicada.

Que, conforme lo expuesto, **VOTO** por:

1) Confirmar parcialmente el artículo 3° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 12039-1725-2007, en cuanto condena a la firma PILAR PARTES S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS NOVECIENTOS TREINTA MIL OCHOCIENTOS DIECINUEVE CON 15/100 ($ 930.819,15). Costas a la actora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de PESOS DOS MIL QUINIENTOS SETENTA Y NUEVE CON 36/100 ($ 2.579,36) más CER, e intereses devengados desde el 06/04/2010 hasta su efectivo pago. Costas a la actoras.

3) Revocar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, en cuanto intima el pago de los rubros Derecho Adicional, IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas a la demandada.

4) Imponer las costas de lo resuelto en el presente, conforme los mutuos vencimientos.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta efectuada por el Dr. Pablo Garbarino excepto a la confusa distribución de los gastos casuídicos que allí establece, los cuales estimo que deben ser impuestos de la siguiente manera:

a. En cuanto se confirma la multa, debe afrontarlas con exclusividad la co actora importadora (punto 1 del Voto del Dr. Garbarino).
b. En cuanto se confirma parcialmente la exigencia tributaria, costas a las co actoras (Punto 2 del Voto del Dr. Garbarino).
c. Por el Derecho Adicional, IVA Adicional y percepción del IG que se revoca, costas al Fisco vencido (punto 3 del Voto que precede).

Así lo voto.

El Dr. Segura dijo:

En cuanto a la distribución de costas, adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar el artículo 3° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 12039-1725-2007, en cuanto condena a la firma PILAR PARTES S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS NOVECIENTOS TREINTA MIL OCHOCIENTOS DIECINUEVE CON 15/100 ($ 930.819,15). Costas a la co actora importadora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de PESOS DOS MIL QUINIENTOS SETENTA Y NUEVE CON 36/100 ($ 2.579,36) más CER, e intereses devengados desde el 06/04/2010 hasta su efectivo pago. Costas a las co actoras.

3) Revocar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 6286/2010, en cuanto intima el pago de los rubros Derecho Adicional, IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas a la demandada.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9), al Dr. Jorge Luis Peluffo (20-08426456-4) y al Sindico José Luis Bugueiro (Estudio Fiorillo-Bugueiro y Asociados), por Secretaría de Registro.

Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.07.04 15:54:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.07.07 13:04:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.07.07 13:46:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.07 13:46:40 -03:00