Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-88214390-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Agosto de 2025

Referencia: Sentencia; expediente Nro. 31.892; "CICCONE CALCOGRAFICA S.A y acumulado Nro. 31.959 "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A.

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "E", Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"CICCONE CALCOGRAFICA S.A c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 31.892-A** y su acumulado caratulado**: "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación", expediente N° 31.959-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 14/19vta. se presenta la firma "CICCONE CALCOGRAFICA S.A", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 8653/11, dictada por el Depto. Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente Nro. 2003-602.063 (SIGEA 12039-1569-2008), mediante la cual se la condena al pago de una multa de $ 74.330,79 y se le exige el pago de tributos, en forma solidaria con la compañía aseguradora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A", por la suma de $ 163.149,59 con más los intereses del art. 794 del C.A, por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del Código Aduanero, con relación a la importación temporaria documentada mediante la destinación Nro. 00 001 IT14 005924 C.

Relata, en primer término, los hechos que dieron origen a la causa señalando el plazo de prescripción, previsto en el art. 934 del C.A, comenzó a correr el 1 de enero de 2003, sin que se verificaran en los cinco años posteriores ninguna de las causales de interrupción previstas por los artículos 936 y 937 del C.A, por lo cual la acción del fisco para imponer penas o perseguir el pago de los tributos supuestamente adeudados prescribió el 1 de enero de 2008. En relación al fondo de la cuestión indica que su mandante pudo presentar copia de algunos de los P.E involucrados en el caso y de esa forma lograr la absolución parcial en sede aduanera, pero que se encontraba imposibilitado de acercar la documentación faltante ya que, desde el alquiler de la planta, los representantes de la firma no tenían acceso a las oficinas en donde se hallaba archivada la documentación aduanera de la empresa. Agrega que la inversión de la carga de la prueba jugo en desmedro del contribuyente, quien por la particular situación citada precedentemente no pudo revertir las imputaciones en su totalidad. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se desestime la imputación formulada ordenando el archivo de las actuaciones.

II.- Que a fs. 40/46vta. la coactora “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A”, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la referida Resolución DE PRLA N° 8653/11. Plantea la prescripción y en tal sentido, hace hincapié en el tiempo transcurrido entre el vencimiento de la operación 24/10/2002 y la fecha de la resolución aduanera y su posterior notificación a las partes. Indica que ello incrementa el riesgo del seguro de modo exponencial, desnaturalizándolo, e impidiendo ejercer su derecho de defensa. Cita el Decreto nº 1571/81, en cuanto a que los permisos de embarque deben ser guardados por el servicio aduanero por el plazo de seis años, destruyéndose luego del vencimiento de dicho plazo, impidiendo así ejercer una adecuada defensa, ya que mediante ello se hubiere podido establecer si se reexportó o importó definitivamente a consumo la mercadería amparada por la importación temporaria en trato. Destaca en particular, la prescripción del reclamo en relación al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado. Ataca la resolución por contener rubros no alcanzados por la cobertura de su mandante, en concepto de IVA Adicional, anticipo del Impuesto a las Ganancias y Derecho Adicional, destacando que de las pólizas de caución se desprende haber garantizado los tributos aduaneros generados por la importación a consumo –irregular- de las mercaderías ingresadas por el tomador atento a su incumplimiento de reexportarla en el término concedido. Cita Jurisprudencia. Cuestiona por incorrecta la determinación de la percepción del Impuesto a las Ganancias, ya que, la DGA, determinó una alícuota del 11%. Ello así, atento a que la Resolución Gral. DGI 3543/92 estableció un régimen de percepción del impuesto a las ganancias, aplicable a las operaciones de importación definitivas de bienes, exceptuando a las importaciones de bienes que “revistieran el carácter de bienes de uso”. Así, entiende que, el destino del bien era, y en todo momento fue, el de su comercialización, por ende, impugna la liquidación aduanera en cuanto fija el quantum de la percepción en 11% cuando correspondía estarse a la alícuota del 3%. Cuestona la exigencia del derecho adicional, cita jurisprudencia en relación y señala que el mismo no es un tributo pues se encuentra previsto en un decreto del PE sin ningún apoyo de una ley emanada el Congreso de la Nación. Añade que la compañía de seguros no resulta garante de los tributos de importación originados en el pedido del importador de transformar la importación temporaria en importación definitiva a consumo, atento que hay un nuevo acto diferenciado y aceptado unilateralmente por la aduana que cambió la relación de las partes. Se refiere a la falta de competencia de la DGA para expedirse sobre las percepciones y el IVA, cita jurisprudencia, y considera que debe excluirse de la condena los conceptos relativos al IVA adicional y a la percepción del impuesto a las ganancias. Finalmente señala que la falta de agregación de la póliza afectada a la operación en trato, permite concluir que fue devuelta por encontrarse cancelada la operación en cuestión, sin perjuicio de ello, solicita que, si la liquidación que se practique en definitiva resulta ser superior al límite asegurado, se limite su responsabilidad al mismo. Ofrece prueba, plantea el Caso Federal, y pide que se resuelva, conforme los planteos formulados en la presente.

III.- Que a fs. 107/113 la representación fiscal contesta los traslados que le fueran oportunamente conferidos. Formula negativa genérica respecto de todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora que no sean objeto de su especial reconocimiento. Realiza una breve reseña de los hechos. Respecto a la prescripción señala que la infracción data del año 2002 y que de no haber mediado actos interruptivos hubiese operado en 2008 pero invoca como causal de de interrupción el el dictado del auto de instrucción de sumario el realizado el 27/11/2006, operando el nuevo plazo el 27 de noviembre de 2006, por lo que habiendose dictado la resolución apelada el 25 de noviembre de 2011 no hay lugar a la prescripción. Señala que la DGA, en su carácter de Asegurada frente al incumplimiento del tomador del seguro no se encuentra obligada a cumplir con otros requisitos más que la determinación de dicho incumplimiento. Agrega que, en el caso, el Servicio Aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, y por ende con aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato, que la ahora quejosa conocía al tiempo de garantizar, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Sostiene que de la sóla constatación de las condiciones de la garantía obrante en la póliza surge que los tributos que intenta desvincular han sido plenamente garantizados ya que ni

siquiera fueron excluídos de la cobertura. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se dicte sentencia conformando el fallo apelado, con expresa imposición de costas.

IV.- Que a fs. 49 se dispone la acumulación de ambos expedientes. Que a fs. 120 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 134/145, 147/153, 164/184 y 197 y asimismo se resuelve tratar con el fondo de la cuestión los planteos de prescripción de la actora y de la coactora. A fs. 210 se declara cerrado el período probatorio y a fs. 214 se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 215 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 219/220 el alegato presentado por el fisco. A fs. 222 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que la Actuación ADGA Nro. 2003-602.063 (SIGEA 12039-1569-2008) se inicia con el Acta de Denuncia Nro. 232/03 formulada contra el importador "Ciccone Calcográfica S.A" por la presunta comisión de la infracción tipificada en los arts. 970 y 972 del C.A. en relación con la destinación Nro. 00 001 IT14 005924 C. A fs. 5 se glosa la carpeta del DIT involucrado, oficializado ante la Aduana de Buenos Aires el 31/10/2000 con su documentación complementaria, por el que se documentó la importación temporal de mercadería al amparo del Dto. Nro. 1439/96, por el plazo de 360 días, cuyo vencimiento operaba el 24/10/2002 ya que el citado plazo fue prorrogado por expediente Nro. 421.196/01 (Ver campo Observaciones/Otros trámites aduaneros del Despacho). A fs. 6 se agrega la Nota Nro. 3303/03 (SE PRTEN) mediante la cual se ordena el pase de las actuaciones a la División Verificación Sección Ramo C a fin de establecer la clasificación arancelaria de la mercadería, se informe el valor de la mercadería en infracción, derechos y demás tributos que gravaren su importación, como así también se informa que la destinación en trato fue documentada bajo el régimen establecido por el Dto. Nro. 1439/96, que el momento imponible era el 24 de octubre de 2002 y que la denuncia se formuló por el total de la mercadería. A fs. 7 se informa la clasificación arancelaria y la valoración de la mercadería, indicándose que la mercadería era de importación permitida a los fines de su nacionalización. A fs. 12, el 27/11/2006, se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. A fs. 13 se formula determinación de tributos y de multa y a fs. 19, con fecha 16 de mayo de 2011, se corre vista de todo lo actuado a la importadora -aquí actora- "Ciccone Calcográfica S.A" en los términos del art. 1001, 1010, y 1101 del C.A. y se cita a la firmas "Cía de Seguros Anta S.A" y a la aquí coactora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" en su carácter de garante de la obligación tributaria -aval póliza N° 724317-, notificada a la aseguradora el 30/05/2011 (fs. 30/vta.) y a la importadora el 6/06/2011 (fs. 39). A fs. 40/43vta. la aseguradora formula descargo y a fs. 50/58 la importadora contesta vista y acompaña copia de los permisos de embarque nros. 02 073 EC03 006122 E, 02 073 EC03 005815 M, 02 073 EC03 005510 E, 01 073 EC03 007953 Z, 01 073 EC03 006288 Z, 02 073 EC03 006113 D, 01 073 EC03 005704 X, 01 073 EC03 005524 X y de solicitud CTC N°: 061-001553/00- CTC 6030-02 (ver fs. 69/86) . A fs. 87 se tiene por contestada la vista por parte de la importadora y de la aseguradora y se hace lugar a la prórroga solicitada intimando a la firma"Ciccone Calcográfica S.A" para que acompañe el resto de los P.E supuestamente involucrados en la cancelación del DIT, bajo apercibimiento de continuar los autos según su estado. En atención a dicha intimación a fs. 91 y vta. la importadora manifiesta que no tiene acceso a la documentación, la que se encuentra archivada en las oficinas alquiladas a la firma BOLDT S.A y que por ello se compromete a aportarla al vencimiento de dicha locación. A fs. 95 División Secretaría de Actuación Nro. 4 remite las actuaciones a la Sección Procedimientos Técnicos de la Aduana de Bs. As a fin de que informe si la temporal denunciada se encuentra cancelada en tiempo y forma, indicando si existe mercadería en infracción. En atención a ello, a fs. 96, se informa que la destinación involucrada se encuentra descagada conforme al detalle que realiza, donde se indica que de los 23.221 Kg importados se cancelaron 7.210 Kg quedando en infracción 16.011 Kg.. A fs. 97 se practica nueva liquidación de multa y tributos. A fs. 98/124 se agregan print de pantalla de consulta al registro de infractores. A fs. 127/132 se dicta la Resolución DE PRLA N° 8653/11 -apelada en autos-, que dispuso, en el artículo 1°, absolver a la firma "Ciccone Calcográfica S.A" de la infracción al artículo 970 del C.A respecto de 7210 Kg. correspondientes a la destinación Nro. 00 001 IT14 005924 C, en el artículo 3° condenar a la firma "

Ciccone Calcográfica S.A" al pago de una multa igual a una vez y media el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería introducida temporalmente mediante la destinación Nro. 00 001 IT14 005924 C cuyo monto asciende a $ 74.330,79 y en el artículo 5º intimar a la citada firma y a la aquí coactora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" por los tributos adeudados cuyo monto asciende a $ 163.149,59, ello dentro de los límites numéricos y por los rubros afianzados conforme la póliza 724317 rigiendo en lo demás lo establecido por el art. 794 del C.A. A fs. 135/137, con fecha 2 de diciembre de 2011, se glosa la Resolución Nro. 1275/2011 (SDG TLA) que resolvió aprobar la Resolución DE PRLA N° 8653/11, ello en cuanto fue materia de elevatoria y a fs. 141 y 143 se agregan las cédulas de notificación dirigidas a la importadora y a la aseguradora, notificadas con fecha 16 y 10 de julio de 2012.

VI-. Que en primer término, corresponde resolver el planteo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas opuesto por la actora "Ciccone Calcográfica S.A".

Que el art. 934 del C.A expresa *"La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que, de este modo en el caso, la prescripción para imponer penas comenzó a correr el **01/01/2003** (teniendo en cuenta que el vencimiento de la importación temporaria se produjo, como se vio en el apartado anterior, el 24/10/2002) y vencía el **31/12/2007**. No obstante, el dictado del auto de apertura de sumario en fecha **27/11/2006** interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) del C.A.) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr el **28/11/2006** y el nuevo vencimiento ocurría el **27/11/2011.**

Que la Aduana, a fs. 98/124 previo al dictado de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 -aquí apelada-, aprobada por la Resolución Nro. 1275/2011 (SDG TLA) **de fecha 2 de diciembre de 2011**, dispuso agregar las impresiones de pantalla del registro de infractores.

Que el art. 937 del CA establece que *"La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera"* y el art. 938 del aludido plexo normativo dispone que: *"1. Para que la comisión de otra infracción o de un delito aduanero tengan efecto interrumpido debe mediar, a su respecto, resolución o sentencia condenatoria firme. 2. Cuando surgiere la existencia de una infracción o de un delito aduanero, que se hubiere cometido con posterioridad a la infracción investigada y no mediare a su respecto resolución o sentencia firme, la prescripción no podrá resolverse y su término se suspenderá hasta tanto no se dictare aquélla"*.

Que de las impresiones de pantalla de reportes de infractores resulta: el dictado del **Fallo 1779/00 AD BS AS** que habría quedado firme el **19/03/2010** (ver fs. 109 de las act adm).

Que del análisis de la constancia aludida se advierte que no luce en la misma la fecha de comisión de la infracción imputada, la cual se presume que sería anterior al año 2000, ello dado que la fecha de la resolución condenatoria data del año 2000, y solo se hace mención al número de Resolución y la fecha en la cual habría quedado firme la misma.

Que con la referida impresión resulta imposible constatar que la recurrente hubiera cometido una infracción con posterioridad a la que en la causa se cuestiona (conforme lo dispone el apartado 2 del artículo 938 del C.A citado precedentemente) y siendo ello así y dado los elementos con que cuenta este Tribunal para resolver la cuestión, siendo la propia Aduana la que debería haber acreditado la existencia de causales de interrupción del plazo de

prescripción iniciado el **28/11/2006** -con posterioridad al auto de instrucción de sumario- que vencía indefectiblemente el **27/11/2011**, corresponde declarar la prescripción de la acción del fisco para imponer penas.

Que debe agregarse que tampoco las impresiones de pantalla del Registro de Infractores Aduaneros obrantes a fs. 236/243 de las act. Adm. resultan de aplicación a los fines de la interrupción del plazo de la prescripción de la acción del fisco para imponer sanciones. Ello toda vez que de la compulsa de las mismas tampoco resulta la fecha de la comisión de las infracciones sancionadas, sino que solamente en algunas de ella se indican los numeros de SIGEAS.

Que por los motivos expuestos y atento que la Resolución Nro. 1275/2011 (SDG TLA) -que aprobó la Resolución DE PRLA N° 8653/11 aquí apelada- fue dictada con **fecha 2 de diciembre de 2011**, cuando ya había operado el plazo de la prescripción, corresponde hacer lugar al planteo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas opuesto por la aquí actora y en razón de ello revocar la resolución apelada en cuanto impone multa a la firma "Ciccone Calcográfica S.A" por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA, con costas.

VII.- Que a continuación, corresponde tratar los planteos de prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos opuestos por la actora y la coactora.

Que, en primer lugar, cabe señalar que es diferente la situación respecto de la cuestión tributaria.

Que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción -relativo a la acción que ejerce el fisco para el cobro de los tributos- en los arts. 803 y concordantes.

Que, en tal sentido el art. 803 establece que "*Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera*", comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (art. 804 del CA).

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **24/10/2002** (fecha de vencimiento de la destinación suspensiva, ver carpeta DIT obrante en las actuaciones administrativas), y que, por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción comenzó a correr el **01/01/2003** y vencía el **31/12/2007**.

Que dicho plazo, se suspende -en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a)- desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha **27/11/2006** (fs. 12 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido 3 *años, 10 meses y 27 días* del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse 1 *año 1 mes y 3 días*, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 27/11/2006) "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...*".

Que, no cabe duda de que la decisión a la que la norma hace referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa “decisión” -la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.- ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución DE PRLA N° 8653/11 **aprobada por la Resolución Nro. 1275/2011 (SDG TLA) de fecha 2 de diciembre de 2011.**

Que, en ese orden de ideas, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre el **27/11/2006** (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el **2/12/2011** (fecha del dictado de la citada **Resolución Nro. 1275/2011**). Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *“recayere”* la *“decisión”*, sin que el texto aluda a su notificación.

Que entonces, el curso de la prescripción de la acción tributaria “continuó” desde el **3/12/2011**. Es decir, que desde allí comenzó a correr 1 *año 1 mes y 3 días*, que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que sin que haya operado el transcurso de dicho plazo se efectuaron las notificaciones de la resolución Aduanera y su respectiva aprobatoria, los días **10 y 16 de julio de 2012,** con los correspondientes efectos que la legislación le atribuye en materia interruptiva del plazo de prescripción (“...la liquidación tributaria aduanera”, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.)

Que por ello, corresponde rechazar los planteos de prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos, con costas.

VIII.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., respecto de 16.011 Kg de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 00 001 IT14 005924 C, registrado por la firma importadora “Ciccone Calcográfica S.A”. ante la Aduana de Buenos Aires, el 31/12/2000, al amparo del régimen del Decreto Nro. 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 24/10/2002.

IX.- Que 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 a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. 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 C.A., 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.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con 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, CTC etc.) 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 registrara en forma temporal 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.

Que de modo tal, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. – eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) 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.

X. Que, no resulta controvertido en autos que mediante el DIT Nro. 00 001 IT14 005924 C, oficializado el 31/10/2000 ante la Aduana de Bs. As documentó, al amparo del Dto. Nro. 1439/96 -por el plazo de 360 días y cuyo vencimiento operó el 24/10/2002 ya que el citado plazo fue prorrogado por el expediente Nro. 421.196/01, la importación temporaria de mercadería de la PA 4810.11.00.900 H.

Que posteriormente el servicio aduanero le instruyó sumario por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, por la totalidad de la mercadería importada temporalmente, corriéndole la vista pertinente a la importadora "Ciccone Calcográfica S.A" -aquí actora- y citando a la firma aquí coactora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" -en su carácter de garante de la obligación tributaria (aval póliza N° 724317)-, vista que fuera contestada por ambas partes, acompañando la importadora copias de los P.E Nros. 02 073 EC03 006122 E, 02 073 EC03 5815 M, 02 073 EC03 005510 E, 01 073 EC03 007953 Z, 01 073 EC03 006288 Z, 01 073 EC03 006113 D, 01 073 EC03 005704 X, 01 073 EC03 005524 X y del CTC allí indicado Nro. 6030-02, con los que habría reexportado parcialmente la mercadería importada temporalmente mediante el DIT involucrado, solicitando asimismo la agregación de dicha documentación en original y una prórroga de 15 días para acompañar los que acreditarían la mercadería faltante ya que sostuvo no tener acceso a dicha documentación.

Que por tal motivo y toda vez que la importadora nuevamente manifestó, a fs. 91 y vta., la imposibilidad de acompañar la documentación requerida, la aduana dispuso ….."pasen las presentes actuaciones a la Sección Procedimientos Técnicos de la Aduana de Bs. As a fin de que, teniendo en cuenta la documental aportada por la encartada (ve fs. 65/86) se sirvan informar si la temporal denunciada, se encuentra cancelada, en tiempo y forma, indicando si existe mercadería que se encontraría en infracción al régimen de admisión temporaria".

Que conforme surge de fs. 96 la Sección Procedimientos Técnicos, teniendo en cuenta la documentación acompañada por la actora, detalla la cantidad de mercadería cancelada -7.210 kgs- y asimismo la cantidad en infracción -16.011 Kgs-, ya que no se encontraban agregados todos los P.E que descargarían la temporal en trato, informándose, luego la liquidación de multa y tributos por dicha cantidad.

Que, con este fundamento, la aduana dicta la Resolución aquí apelada, mediante la cual se le exige a la importadora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. y se le reclama los tributos emergentes del DIT con más intereses, siendo estos últimos también reclamados a la coactora aseguradora.

XI.- Que, sentado lo expuesto, resulta pertinente mencionar que el importador deberá contar siempre al menos con copias de los P.E. y su documentación complementaria, para el supuesto en que no puedan los originales ser ubicados por la aduana, correspondiendo admitir esas copias en la medida en que su autenticidad resulte verosímil para acreditar la reexportación de la mercadería.

Que en el presente caso la importadora, ante esta instancia, vuelve a mencionar los P.E ya citados y tenidos en cuenta en sede aduanera y con los cuales la D.G.A tuvo por descargada parcialmente la mercadería involucrada,

pero en relación al resto de la documentación, con la cual indica habría cancelado la totalidad de la mercadería en infracción, no ha acompañado ni siquiera copia de P.E., incluso ni los menciona. Asimismo cabe agregar que de la prueba ordenada en autos -ver fs. 164/184- surge que el despachante de aduana, que intervino en la operación aquí involucrada, indicó que no contaba con la información y documentación completa que acreditara la regularización del DIT en trato y solamente acompaña los mismos P.E y CTC que fueran adjuntados por la importadora en sede aduanera y tenidos en cuenta por el Servicio Aduanero para realizar la descarga parcial del DIT Nro. 00 001 IT14 005924 C.

Que no le asiste razón a la actora "Ciccone Calcográfica S.A" en cuanto pretende que sea el fisco quien demuestre el incumplimiento de las obligaciones importador/exportador, poniendo en su cabeza el *onus probandi;* ya que ello implicaría imponerle una obligación de imposible cumplimiento, frente a la cantidad de operaciones que se realizan en el país. Es por ello, que las normas vigentes de la manera más adecuada a la lógica y a la razón, imponen esa obligación de demostrar el cumplimiento de las obligaciones, al beneficiario de los regímenes de importación o de exportación temporaria.

Que, como quedó expuesto, corresponde a la importadora demostrar el cumplimiento de la obligación que acarrea el régimen al que voluntariamente se acogió. Es de la documentación denunciada y aportada por el importador que debe surgir la identidad de los insumos importados suspensivamente con los que se exportan; en tal sentido se produce una inversión de la carga de la prueba, ya que es el importador el que debe demostrar que el DIT ha sido cancelado.

Que, en tal sentido el *onus probandi* del cumplimiento de la importación temporaria está a cargo del importador.

Que, es por ello, que resultaba de elemental prudencia y diligencia por parte de la firma importadora el asegurar la conservación y preservación de la documentación que permitiera asegurar la prueba de la reexportación de la mercadería, y sea por las circunstancias que fuera, no han sido aportadas ni siquiera las copias.

Ello así, de la compulsa de la documentación obrante en las actuaciones administrativas y en los presentes obrados, no surge la efectiva regularización del total de los insumos involucrados en la destinación de importación temporaria en trato.

Consecuentemente, ha quedado configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A respecto de la mercadería no reexportada y determinada por la Aduana en la instancia anterior.

XII.- Que establecida la responsabilidad infraccional de la importadora, corresponde analizar los montos de los tributos que deben abonarse en relación con la operación de importación temporaria.

Que, la incorporación del derecho adicional, IVA Adicional y Ganancias en la liquidación practicada en las actuaciones administrativas, resultó motivo de agravio de la coactora en su recurso de apelación.

Que, por aplicación de la doctrina sentada por el más Alto Tribunal, cabe concluir que en la especie no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96. Ello, conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ DGA", que remitió a la causa "Frisher S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA", en la que se sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado. Al respecto sostuvo que *"...no puede afirmarse sin más que hubo una*

imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de la sanción prevista por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye -en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (…) un recargo adicional como el discutido en el sub examine" (página 6, considerando 9, párrafo tercero).

Que, por otro lado, debe recordarse que la Corte Suprema "*sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos (...) De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar laa posición sentada por el tribunal ..."* (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo, del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

Que en el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. Ello así, en razón de que aquí se trata de una importación a consumo irregular proveniente de una operación de importación temporaria -*"nacionalización ficta*"-, penada mediante la infracción prevista del art. 970 del C.A.

Que en lo concerniente a los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, la cuestión analizada por la CSJN en la causa "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas" del 26/11/2019, radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho "9°) Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- 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 le 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).

10) Que, sobre esa base, cabe concluir 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".

Que de acuerdo al pronunciamiento señalado, la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en

concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XIII.- Que por lo tanto, corresponde efectuar la reliquidación de los tributos, sin incluir el derecho adicional, ni las percepciones de IVA Adicional y el impuesto a las ganancias, en virtud de lo expuesto en el Considerando anterior. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 97 de las actuaciones administrativas.

(Conforme liquidación de fs. 97):

Valor en Aduana: $ 122.779,64

Dchos. 15,5% $ 19.030,84

Estadística 0,5% $ 613,90

Base IVA $ 142.424,38

IVA 21% $ 29.909,12

Total tributos adeudados: $ 49.553,86.

Tipo de cambio $ 3,61.

XIV.- Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $ 49.553,86, en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. (la Aduana al efectuar la liquidación tributaria a fs. 97 de las act. adm. pesificó los tributos al tipo de cambio vigente al vencimiento del DIT y reclamó los tributos en moneda nacional). Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista -30/05/2011 (fs. 30 de las act adm.)-, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A..

XV.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la aseguradora, cabe señalar que mediante la Póliza Nº 724317 cuya copia certificada obra a fs. 150 de autos, aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de de DOLARES DIEZ MIL (U$S 10.000), al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el DIT aquí involucrado. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza y art. 4° de las condiciones generales).

Al haber sido emitida la póliza en dólares con anterioridad al 03/02/2002, el tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza, en la relación $1=U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago. En consecuencia, el importe que podrá exigírsele a la co-actora Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza de U$S 10.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar al día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior.

XVI.- Que en razón de los considerandos que anteceden corresponde confirmar parcialmente el art. 5 de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 apelada en autos, intimando a las recurrentes al pago de tributos por la suma de

$ 49.553,86, a los que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del Código Aduanero, que deben calcularse desde el 15/06/2011, hasta la fecha de efectivo pago, declarando que podrá exigírsele a "*Aseguradora de Créditos y Garantías S.A*" lo que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza nro. 724317 de u$s 10.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar el día anterior a la fecha de pago, o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior; y revocarla en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional y de las percepciones de IVA adicional y Ganancias que la Aduana les intima.

Que, por ello, **VOTO POR:**

1.- Hacer lugar al planteo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas formulado por la actora, y en consecuencia revocar el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 en cuanto impone multa a la firma "Ciccone Calcográfica S.A", con costas al fisco.

2.- Rechazar los planteos de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos efectuados por la actora "Ciccone Calcografica S.A" y la coactora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A", con costas a las actoras.

3.- Confirmar parcialmente el art. 5 de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 en cuanto le exige a la actora y a la coactora "Ciccone Calcografica S.A" y "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A" respectivamente, el pago de tributos emergentes del despacho de importación Nro. 00 001 IT14 005924 C, declarando que la deuda tributaria en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y TRES CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 49.553,86), todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su total y efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A. que deben calcularse desde el 15/6/2011.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A " será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza nro. 724317 de u$s 10.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar el día anterior a la fecha de pago o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior, ello con más los intereses previstos en el art. 794 del CA. hasta la fecha del efectivo pago. Con costas a las actoras.

4.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas al fisco.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal preopinante salvo en cuanto a la imposición de costas dispuesta en el punto 4 de la parte resolutiva de su voto, toda vez que entiendo que las mismas deben imponerse "por su orden" en relación al Derecho Adicional, las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias, atento que los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("IEF LATINOAMERICANA SA (TF 16.912-A) c/DGA", del 14/08/13, y "FRISHER SRL (TF 16.236-A) c/DGA", también del 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 (25/11/2011 y aprobada con fecha 02/12/2011) y de la fecha de interposición del presente recurso (03/08/2012).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dra. Claudia B. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Hacer lugar al planteo de prescripción de la acción del fisco para imponer penas formulado por la actora, y en consecuencia revocar el art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 en cuanto impone multa a la firma “Ciccone Calcográfica S.A”, con costas al fisco.

2.- Rechazar los planteos de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de tributos efectuados por la actora “Ciccone Calcografica S.A” y la coactora “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A”, con costas a las actoras.

3.- Confirmar parcialmente el art. 5 de la Resolución DE PRLA N° 8653/11 en cuanto le exige a la actora y a la coactora “Ciccone Calcografica S.A” y “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A” respectivamente, el pago de tributos emergentes del despacho de importación Nro. 00 001 IT14 005924 C, declarando que la deuda tributaria en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA asciende a la suma de CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y TRES CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 49.553,86), todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su total y efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A. que deben calcularse desde el 15/6/2011.

Declarar que el importe que podrá exigírsele a “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A ” será el que resulte de convertir el monto máximo garantizado mediante la póliza nro. 724317 de u$s 10.000, en relación $1=U$S1, con más el CER que corresponda aplicar el día anterior a la fecha de pago o, en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados, si este último resultare inferior, ello con más los intereses previstos en el art. 794 del CA. hasta la fecha del efectivo pago. Con costas a las actoras.

4.- Revocar parcialmente la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas al fisco.

Regístrese, notifíquese a la actora al domicilio sito en Av. Córdoba Nro. 1367 Piso 9º Of “41”, a la coactora Aseguradora de Créditos y Garantías S.A en la CUIT 20-08426456-4 (Dr. Jorge Luis Peluffo) y a la representaciòn fiscal en el CUIT 27-26435533-3 (Dra. Ailin Cecilia Spaletta), oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.08.11 16:58:31 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: 2025.08.12 09:51:23 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.12 10:18:42 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.12 10:20:23 -03:00