República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-69679017-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Julio de 2026

Referencia: 23.358-A ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A y su acumulado 23.364-A BIS PILAR PARTES S.A.; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados: **“ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”, expediente N° 23.358-A** y su acumulado caratulado**: “PILAR PARTES S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”, expediente N° 23.364-A BIS,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 8/16vta. se presenta la firma ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A., e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1925/2006 dictada en el Expediente N° 606.695/01 mediante la cual se condenó a la firma PILAR PARTES S.A. (antes ZF ARGENTINA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $ 12.448 con más el CER en concepto de tributos, en carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que mediante el DIT N° 98 073 IT14 002169 D la empresa habría documentado una operación aduanera de importación temporal, que el plazo de permanencia de la mercadería en el país habría vencido sin que se reexportara en su totalidad. Afirma que en el caso de que la Aduana no se haya presentado a verificar su crédito en el concurso del tomador de acuerdo a lo establecido por el art. 56 de la ley 24.522 (dentro del plazo de 2 años de la presentación en concurso), la acción de la Aduana contra el tomador se encuentra prescripta, encontrándose entonces prescripta la acción contra la aseguradora de conformidad con lo establecido en el art. 5 de las Condiciones Generales de la póliza emitida. Plantea la inaplicabilidad del CER al momento de la liquidación de tributos ya que las deudas tributarias fueron pesificadas en oportunidad de configurarse los hechos generadores de la obligación tributaria según los arts. 638 inc. e) y 639 del CA. Para el improbable supuesto de que el Tribunal entienda que la aseguradora es responsable del pago de los tributos, expresa que las sumas que se obligó a garantizar se corresponden a los rubros estrictamente estipulados -que no incluye el derecho adicional-, y que solo debe responder hasta la suma máxima que se comprometió, esto es el capital asegurado y sus accesorios. Se refiere a la improcedencia en esta etapa del cargo formulado. Señala que no desconoce la obligación de garantía de los tributos presuntamente derivados de la operación aduanera documentada, pero que ello lo es a condición de que se cumplan determinados requisitos, que no se han verificado en su totalidad. Plantea la suspensión de los intereses a la fecha de la apertura del concurso del tomador. Se refiere a la naturaleza jurídica del seguro de caución y al alcance de responsabilidad de la aseguradora. Introduce que la obligación de la aseguradora es una obligación de derecho privado que surge del contrato de seguro de caución y en virtud del cual se obliga a pagar la deuda a cargo del tomador para el caso de que éste no la pague y hasta el monto de la deuda liquidada al importador. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas.

II.- Que a fs. 42/50 la representación fiscal contesta el traslado conferido respecto de la aseguradora. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no sean de su especial reconocimiento. Describe que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. El siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del Tomador. Asegura que según surge de las constancias del expediente, el importador no habría cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria, habiéndose configurado el siniestro que autoriza a la asegurada a reclamar el pago pertinente por parte de la aseguradora. Esgrime que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión y con aplicación del régimen tributario vigente; por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. En otro orden de ideas, remite a los precedentes "Cosimati" y "Supercanal. Pone de resalto que la garantía prestada ha sido en dólares en los términos de la ley 23.905 y no en pesos, con lo cual, atento la normativa actual que ha pesificado las deudas en dólares, corresponde aplicar el CER previsto en el Decreto N° 214/02. Sostiene que las obligaciones derivadas de la póliza se encontraban vigentes a la fecha del Dictado del Decreto 214/02, por lo que se aplican a las mismas las normas en él previstas, con independencia de la fecha eventual de realización del hecho imponible. Apunta que la fecha de sanción del Decreto 214/02 las obligaciones derivadas de la póliza de caución se encontraban vigentes y no cumplidas. En cuanto al límite de responsabilidad por la suma máxima asegurada, arguye que corresponde a U$S1= $1 con más la aplicación del CER. Ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. ref. 132/148 se presenta por apoderado la firma PILAR PARTES S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1925/2006 dictada en el Expediente N° 606.695/01 mediante la cual se la condenó por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA al pago de una multa de $11.970,27 y se la intimó a abonar la suma de $12.448 con más el CER en concepto de tributos. Relata que la firma se presentó en concurso preventivo en el año 2001 y que dos días antes de que operara el plazo de prescripción concursal, la AFIP-DGA inició un incidente de verificación tardía. Evalúa que el apercibimiento dispuesto por el servicio aduanero de suspender a la firma del registro de exportadores importa una manifiesta violación a las medidas cautelares otorgadas. Pondera el impedimento legal de realizar pagos por créditos de causa o título anterior a la presentación de concurso. Plantea la improcedencia del CER, en tanto resulta una deuda que desde la primera intimación estuvo expresada en pesos, con lo cual, no era susceptible de conversión alguna. Postula que en el trámite del sumario, el servicio aduanero intimó a abonar las sumas de tributos sin hacer mención al CER que finalmente fue incorporado en la resolución aduanera. Analiza los antecedentes obrantes en la causa que motivaron el dictado de la Resolución. Considera que conforme la teoría de los actos propios y el principio de congruencia, si la intimación fue formulada en pesos, así debe mantenerse y no puede modificarse su pretensión. Expone la prohibición constitucional de legislar en materia tributaria a través de un decreto de necesidad y urgencia, como es el Decreto N° 214/02. Concluye que la multa reclamada en la resolución aduanera excede los importes insinuados en el concurso. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- Que a fs. ref. 159/169 la representación fiscal contesta el traslado conferido respecto de la importadora. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Recuerda que una de las características de la figura infraccional en trato es que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido acabadamente con sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Hace alusión a al principio procesal de preclusión y a que las coactoras no aportaron las pruebas tendientes a demostrar el cumplimiento del régimen. En otro orden de ideas, manifiesta que el concurso y/o quiebra del importador no veda al órgano competente la determinación de obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones, cuestiones que no resultan atraídas por la quiebra. Remite a los fallos de la CSJN "Cosimati", "Supercanal SA" y "Gauchat" y recalca que recién resueltas definitivamente las cuestiones en litigio, tanto en esta instancia como en Alzada, se podrán llevar a cabo los trámites de verificación de crédito ante el juez de la quiebra. Entiende que a la suma adeudada corresponde aplicar lo dispuesto en los arts. 4° y 8° del Decreto 214/02 toda vez que al tiempo de producirse el hecho

imponible y la consecuente liquidación de tributos, resultaba aplicable el art. 20 de la ley 23.905 que determinaba que la liquidación debía efectuarse en dólares. Asimismo, las liquidaciones que debían efectuarse en dólares se expresaban igual en pesos en función de la paridad cambiaria establecida por la ley 23.928. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

V.- Que a fs. 195/196 se dispone acumular la causa que se genera por la apelación de Pilar Partes S.A. de la Resolución N° 1925/2006 a la causa 23.358-A en la que la firma garante "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." apela la misma resolución. A fs. 198 se abre la causa a prueba y en el punto b) se ordena a la coactora Pilar Partes S.A. a librar oficio, sin que dicha parte diera cumplimiento a lo solicitado. A fs. 211 se dispone una medida para mejor proveer en los términos del art. 1143 del CA. A fs. 232, atento el tiempo transcurrido, sin que la DGA contestara la medida para mejor proveer ordenada en autos, se dispone estar a la documentación agregada fs. ref. 188 de autos. Asimismo, se tiene a la coactora Pilar Partes SA por desinteresada de la prueba ordenada en el punto 3) de fs. 198 y se declara la causa de puro derecho. A fs. 237 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 238 se pasan a sentencia.

VI.- Que la Actuación N° 12035-247-2007- EAAA-606.695/01 se inicia con la nota presentada por la firma ZF ARGENTINA S.A. ante el servicio aduanero el 23/03/2001 en la que solicita que se liquide el monto de los tributos y la multa correspondiente para nacionalizar el total de los insumos no reexportados, de la temporal cuyo vencimiento operó en octubre de 2000. A fs. 8 consta la carpeta del DIT N° 98 073 IT14 002169 D con su documentación complementaria. A fs. 10 se produce la clasificación y valoración de la mercadería y a fs. 11/13 se practica la liquidación de tributos. A fs. 15 se glosa el acta denuncia N° 362/01 por presunta infracción al art. 970 del CA. A fs. 18, el 13/07/2001 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA y se corre la vista dispuesta en el art. 1101 del CA, que se notifica a la importadora el 10/09/2001 (fs. 19). A fs. 24 luce la Nota N° 43/2002 (DV SAPLA/4). A fs. 27, el 13/03/2002 se cita a ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. en los términos del art. 1092 del CA., que se notifica el 06/05/2002 (fs. 45). A fs. 35/36 la importadora impugna la liquidación. A fs. 42/44vta. la aseguradora presenta descargo. A fs. 46 se proveen las presentaciones formuladas. A fs. 65/66 se emite providencia de fecha 07/03/2006, se practica liquidación de tributos y se determina el monto de la multa. A fs. 73/77 se agregan prints de pantalla de consulta al registro de infractores. A fs. 79/87 se dicta la Resolución N° 1925/2006, aquí apelada.

VII.- Que, la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A. con relación a la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 98 073 IT14 002169 D, de la firma ZF ARGENTINA S.A., registrada ante la Aduana de Ezeiza el 20/10/1998 al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento de plazo de permanencia el 12/10/2000 (fs. 8 de las actuaciones administrativas).

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 lapso otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, dentro de los cuales se encuentra comprendida la destinación de autos, 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 a

demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

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

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. —eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida— en el o 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.

VIII.- Que, previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a **la importancia del C.T.C.** en los regímenes de importación temporaria.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaria de Industria.

Que, al respecto, establecen: *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)"*. (Art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. N° 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracci6n bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en **el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92.** En tal anexo se establece que, además del N° de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.**

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. SIC. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente

descargados en los P.E.

Que existiendo, un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos. Mermas. Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"****(conf.* Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. N° 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de tipificación y Clasificación (CTC) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen".*

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9° de la Resolución ME y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaria cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9°, para que se emita el correspondiente certificado. Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaria de Industria y Comercio."*

IX.- Que encontrándose en estado concursal la firma importadora, tal circunstancia no incide en la virtualidad del crédito.

En efecto, todos los procedimientos contenciosos aduaneros (de obvio contenido patrimonial, específicamente en cuanto en ellos está en juego la aplicación de multas y/o la exigencia de tributos) y con su eventual secuela recursiva, *quedan excluidos de la suspensión de su trámite y del fuero de atracción del concurso* (preventivo o quiebra), dispositivos establecidos por la Ley 24.522, aunque en dicha ley -en la que taxativamente se indican los juicios excluidos al respecto no se excluyen expresamente aquéllos.

La aludida exclusión obedece a un lógico y natural sentido de especialidad y practicidad, en orden a la forzosamente preliminar determinación tributaria, función del organismo recaudador y en su caso de la pertinente vía recursiva, y a la razonable necesidad de que el proceso penal concluya hasta sus últimas posibilidades de juzgamiento, criterio éste que fue establecido jurisprudencialmente. En efecto, ya la C.S.J.N. había expresado (en vigencia de la Ley 19.551), por sentencia del 9/4/87 en autos "COSIMATI, Gregorio G. s/Conc. merc. preventivo", que el art. 22 de dicha Ley 19.551 (que establecía la suspensión del trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado) es inaplicable *"... toda vez que la misma -la aludida suspensión- debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procedimientos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al órgano competente la determinación de las obligaciones tributarias y/o aplicación de sanciones, por hechos imponibles y punibles anteriores a la fecha de iniciación del concurso"*. En el mismo sentido se ha expedido nuevamente la C.S.J.N. en la causa "SUPERCANAL S.A.", sent. del 2.6.03, en la que se resolvió que, habiendo el contribuyente recurrido al Tribunal Fiscal de la Nación, *"... no opera el fuero de atracción, operando éste recién una vez dictada sentencia por dicho Tribunal, oportunidad en que* -recién- *se produce el desplazamiento de la competencia original o exclusiva, otorgada a determinados tribunales por otras normas legislativas"*. Finalmente, con posterioridad, la C.S.J.N. se ha pronunciado en la causa "GAUCHAT, Enrique", sent. Del 4.7.03, yendo aún más adelante en la vía recursiva y precisamente contemplando los supuestos -esta vez- en que la sentencia del Tribunal Fiscal fuese apelada, haciendo suyos al respecto los fundamentos del Procurador General en el sentido de que "*... el fuero de atracción sólo podría operar después de la intervención del Tribunal de Alzada, y en el supuesto de que éste confirmara la sentencia ya dictada, se habilitaría el fuero de atracción y correspondería remitir el juicio al tribunal del concurso. Consecuentemente ... hasta el dictado de la sentencia definitiva del tribunal de revisión, la causa deberá continuar en dicho ámbito; es decir que corresponde el tratamiento del recurso pendiente, por la Sala IV de la C.N.A.C.A.F. y, en su caso, de confirmarse el fallo del Tribunal Fiscal, deberá remitirse la causa para su ulterior*

trámite, al juzgado del concurso”.

X.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa para verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación del D.I.T. bajo análisis o, si por el contrario, la totalidad de mercadería en infracción.

Que mediante el DIT N° 98 073 IT14 002169 D oficializado ante la Aduana de Ezeiza el 20/10/1998 al amparo del Decreto N° 1439/96, la firma ZF ARGENTINA S.A. documentó la importación temporal de 300 unidades de mercadería de PA 7318.24.00.000A, cuyo vencimiento operó el 12/10/2000.

Que en la decisión bajo análisis, el servicio aduanero consideró que la importadora no cumplió con las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal, que es la regularización en tiempo y forma de la mercadería ingresada al amparo de dicho régimen.

Que a fs. 1 de las act. adm., obra nota presentada por la firma ZF ARGENTINA S.A. ante el servicio aduanero el 23/03/2001 en la que solicita “se nos liquide el monto de los tributos y la multa correspondiente para nacionalizar el remanente de los insumos no reexportados, cuya fecha de vencimiento operó en el pasado mes de **octubre/00**”. Así las cosas, a través de la citada presentación la importadora reconoció el incumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen.

Que ante esta instancia, las coactoras no produjeron prueba a fin de acreditar la reexportación o regularización de la mercadería amparada por el citado D.I.T. Consecuentemente, se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

Que es reiterada y pacífica la jurisprudencia de los tribunales, en el sentido de que la carga de la prueba en relación al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la importación temporal se encuentra a cargo del importador, o de su garante en su caso.

Que como consecuencia de lo expuesto, se ha configurado la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., y el hecho imponible de importación irregular a consumo de la mercadería previsto en el art. 274 del C.A., por lo que corresponde confirmar la resolución aduanera en cuanto condena a la importadora por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, al pago de una multa de $ 11.970,27.

XI.- Que sentado lo precedente corresponde analizar la determinación de la deuda tributaria reclamada y expedirse sobre la incorporación del derecho adicional en la liquidación practicada en las actuaciones administrativas, lo cual fue motivo de agravio por la coactora aseguradora en su recurso de apelación.

Que, ello así, y 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 la 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.

XII.- Que en lo concerniente a los rubros IVA Adicional, 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 ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177).

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, en virtud de lo expuesto en los Considerandos anteriores. A tales efectos, se tiene en consideración la liquidación efectuada a fs. 66 de las actuaciones administrativas.

ITEM 1		
VALOR EN ADUANA		6,03
DERECHOS	19%	1,15
ESTADISTICA	0,50%	0,03
BASE IMPONIBLE IVA		7,21
IVA	21%	1,51
TOTAL $		2,69

ITEM 2.1 Y 2.2		
VALOR EN ADUANA		9.700,68
DERECHOS	21%	2.037,14
ESTADISTICA	0,50%	48,50
BASE IMPONIBLE IVA		11.786,33
IVA	21%	2.475,13
TOTAL $		4.560,77

ITEM 3		
VALOR EN ADUANA		503,75
DERECHOS	19%	95,71
ESTADISTICA	0,50%	2,52
BASE IMPONIBLE IVA		601,98
IVA	21%	126,42
TOTAL $		224,65

TOTAL DE LOS ITEMS PESOS	4.788,11

XIV.- Que en relación al agravio relativo a la aplicación del C.E.R., cabe poner de relieve que por el art. 1° del decreto 214/02 se transformaron a pesos todas las obligaciones de dinero existentes a la sanción de la ley 25.561, de enero de 2002, que no se encontraban ya, a esa fecha convertidas a pesos. Es a esas obligaciones que les resultan aplicables los arts. 4° y 8° del decreto 214/02.

Que, encontrándose la deuda tributaria expresada en pesos con anterioridad a la vigencia de la ley 25.561 y del decreto 214/02, no corresponde la aplicación del Coeficiente de Estabilización de Referencia (artículos 4 y 8 del Decreto 214/02). Que ello así por cuanto en la providencia que ordena correr vista del sumario de fecha 13/07/2001 a fs. 18 del expte. adm., se reclama el pago en pesos ($) de dichos tributos.

Que, en consecuencia, la intimación al pago de tributos contenida en los arts. 3° y 4° de la Resolución Nº 1925/2006, ya se encontraba fijada en pesos con anterioridad a la ley 25.561 y por tanto los arts. 4° y 8° del Decreto N° 214/02 resultan inaplicables.

Que, en tales condiciones, resulta de estricta aplicación lo resuelto por la C.S.J.N. en la causa “Editorial Perfil SA (T.F. 13.456 A) c/ D.G.A.” (fallo del 12-8-2008), en el sentido de que el decreto 214/02 no es aplicable a la resolución aduanera por la que condena al pago de sumas de dinero en concepto de tributos expresados en pesos con anterioridad a la entrada en vigencia de ese decreto, pues la cantidad a pagar no estaba “expresada en dólares” (arts. 1º y 8º del citado decreto) y la autoridad administrativa no procuró modificar la moneda por las vías administrativas correspondientes.

XV.- Que corresponde ahora expedirse sobre la responsabilidad de la compañía aseguradora. La póliza en virtud de la cual la Aduana funda su exigencia a la aseguradora es la N° 590.825 extendida por la firma “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.” en fecha 14/10/1998, por la suma de U$S 16.000, respecto de la obligación tributaria que hubiera podido

resultar de la importación temporaria realizada mediante el DIT involucrado. (Ver la documentación del referido DIT y la copia certificada de la póliza de caución en cuestión, obrantes a fs. 8 de las act. adm. y a fs. (ref.) 188 de autos).

Que tratándose la cuestión debatida en la especie de la intervención de una compañía aseguradora mediante la extensión de un seguro de caución a favor del servicio aduanero, no estando regulada en particular la relación entre dicho servicio y la aseguradora en la legislación del seguro, pero dándose la referida caución como una garantía en los términos de los artículos 453 inc. c) y 455 inc. d) del Código Aduanero, y no regulándose tampoco, en dicho Código, la situación de ese garante frente al servicio aduanero eventual acreedor, (salvo dos disposiciones relativas a la ejecución de la garantía, arts. 461 y 462 del C.A.), corresponde considerar a la mentada aseguradora como un “fiador” (garante) y a sus relaciones y/o derechos y deberes frente al acreedor (la Aduana asegurada) en el contexto de la regulación del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden de ideas, el fiador (en este caso la actora aseguradora) puede oponer al acreedor (el servicio aduanero), todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor.

Que, así las cosas, lo que se pretende al citar al deudor solidario en el procedimiento en el que se debate la responsabilidad del deudor principal, es poner en su conocimiento las razones por las que se exige su cumplimiento de la obligación garantizada, el monto líquido de la suma cuyo pago se le reclama, el plazo de que dispone para cancelarla, etc., lo cual garantiza el ejercicio de sus derechos a ocurrir ante un organismo jurisdiccional y ejercer sus defensas, ofreciéndole la oportunidad de ser oído, antes de recaer una resolución en la que se encuentre involucrado. Al respecto no debe olvidarse que, como ya se señalara, el fiador puede oponer al acreedor, todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (conforme art. 1587 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994).

Queda claro, por lo tanto, que la mentada "responsabilidad" de la actora (fiadora-aseguradora) la colocan en cuanto a su obligación tributaria a la par de la importadora, respondiendo lisa y llanamente, en el caso, por la diferencia de tributos, cesando dicha responsabilidad frente a la aduana asegurada, si la importadora (deudor principal) pagara el total de lo debido (conf.: arts. 1580, 1590, 1591 del C.Civil y Comercial, Ley 26.994).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza el requerimiento de pago contra el asegurador sólo depende de la formulación del cargo al deudor principal, en cuyo procedimiento se le ha dado intervención al asegurador para garantizar su derecho de defensa.

Que, resulta claro que la D.G.A. no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador. De acuerdo al art. 3° de las condiciones generales de la póliza (condiciones generales comunes a todas las pólizas emitidas a favor de la Aduana por este tipo de garantía), basta para formular el reclamo al garante el mero hecho que el cargo se hubiera formulado, resultando la posibilidad de que la resolución contra el tomador se encuentre firme, una mera alternativa a opción del acreedor.

Que, por lo demás, el reclamo al asegurador al momento de la formulación del cargo, en el caso al momento de correr vista del sumario, le permite intervenir en su tramitación y ejercer debidamente los derechos de defensa que han sido referidos más arriba.

XVI.- Que en cuanto al tope máximo de responsabilidad deberá resultar de convertir el monto asegurado por la póliza N° 590.825 esto es U$S 16.000, en la relación $ 1 = U$S 1, con más el CER que corresponda al día anterior al pago (U$S 1 = $ 1, en los términos del art. 8° del dec. 214/02, con la aplicación del CER previsto en el art. 4° dec. 214/02, por tratarse de una obligación contraída en dólares con anterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto, póliza emitida el 14/10/1998).

XVII.- Que en lo que respecta a la limitación de su responsabilidad, la aseguradora debe los tributos debidos por el importador/tomador del seguro de caución (deudor principal), pero con el monto límite de la garantía dada y la salvedad de adicionar al importe de dicho monto límite, los accesorios que correspondan. De modo tal que, si el importe derivado

del siniestro (sin accesorios) es mayor que la suma máxima garantizada, ésta última es la que el asegurador debería abonar, con más los accesorios correspondientes.

Que el importe nominal de los tributos de $ 4.788,11 queda ampliamente comprendido dentro de los U$S 16.000 (en la relación $ 1 = U$S 1, con más el CER) dados en garantía por la aseguradora; por lo que es por ese importe que, como importe nominal, debe responder la aseguradora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios.

XVIII.- Que en lo atinente a los intereses, la jurisprudencia es pacífica respecto de que el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal (cfr. art. 1580 Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994), y también, por los intereses de su propia mora, cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal. En el caso de autos, la importadora fue notificada el 10/09/2001 mientras que la aseguradora fue notificada el 06/05/2002 (fs. 19 y 45 de las act. adm.). Por lo tanto los intereses corren, desde el 25/09/2001, vencido del plazo de diez días computados a partir de la fecha de la notificación de la corrida de vista a la importadora (art. 794 del C.A.).

Que sobre los tributos que se confirman corresponde el cómputo de los intereses previstos en el art. 794 del C.A., aclarando que la aseguradora responde por la mora de la tomadora, hasta la fecha de efectivo pago.

XIX.- Que en lo atinente a las costas, en cuanto a la multa que se confirma se imponen a la importadora y respecto de la exigencia tributaria conforme los respectivos vencimientos.

Que por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar los arts. 1°) y 2°) de la Resolución Nº 1925/2006 dictada en la Actuación N° 12035-247-2007- EAAA-606.695/01, en cuanto condena a la importadora PILAR PARTES S.A. (antes ZF ARGENTINA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de PESOS ONCE MIL NOVECIENTOS SETENTA CON VEINTISIETE CENTAVOS ($11.970,27).

2.- Confirmar parcialmente respecto de las coactoras los arts. 3°) y 4°) de la Resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, la que se reduce, declarando que las coactoras importadora PILAR PARTES S.A. y garante ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. adeudan en concepto de tributos la suma de PESOS CUATRO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO CON ONCE CENTAVOS ($4.788,11), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A., a partir del 25/09/2001 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Revocar parcialmente los arts. 3°) y 4°) de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional y las percepciones de IVA Adicional y, asimismo, la aplicación del CER sobre la totalidad de los rubros que componen los tributos.

4.- Costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Sin perjuicio del criterio que sostengo respecto de la naturaleza jurídica de la relación entre el servicio aduanero y las compañías aseguradoras, adhiero a la solución adoptada por el Vocal preopinante en cuanto al fondo de la cuestión debatida.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar los arts. 1°) y 2°) de la Resolución Nº 1925/2006 dictada en la Actuación N° 12035-247-2007- EAAA-606.695/01, en cuanto condena a la importadora PILAR PARTES S.A. (antes ZF ARGENTINA S.A.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de PESOS ONCE MIL NOVECIENTOS SETENTA CON VEINTISIETE CENTAVOS ($11.970,27).

2.- Confirmar parcialmente respecto de las coactoras los arts. 3°) y 4°) de la Resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, la que se reduce, declarando que las coactoras importadora PILAR PARTES S.A. y garante ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. adeudan en concepto de tributos la suma de PESOS CUATRO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO CON ONCE CENTAVOS ($4.788,11), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, con más los intereses en los términos del art. 794 del C.A., a partir del 25/09/2001 hasta la fecha del efectivo pago.

3.- Revocar parcialmente los arts. 3°) y 4°) de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional y las percepciones de IVA Adicional y, asimismo, la aplicación del CER sobre la totalidad de los rubros que componen los tributos.

4.- Costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.07.17 13:14:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.07.17 17:04:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.07.17 17:21:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.17 17:21:49 -03:00