Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111405414-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 38.487-A; PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 38.487-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 2338/17, dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 11/04/2017, en la actuación Nº 12210-379-2006, en cuanto dispone el archivo de la multa, en los términos de la IG 11/16 (DGA) y modificatorias y formular cargo a la firma FELICETTI OSCAR EDUARDO y a aquí actora, en su calidad de garante de la DIT N° 05073IT14000740H, por tributos equivalentes a U$S 1.312,59 y $ 3.586,11, por encontrarla responsable de la infracción del art. 970 del C.A., en relación a la destinación antes citada, con vencimiento el 23/03/2007.

II.- Fundamentos del recurso: A fs. 7/14 se presenta por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Luego de relatar los hechos de la causa, desarrolla sus agravios. Inicialmente, opone la nulidad del auto de apertura y la consecuente prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia. Asevera que la inclusión de los derechos adicionales en la liquidación resulta improcedente, al igual que su cálculo en dólares estadounidenses. Recuerda que el deber de responder debe circunscribirse al límite de la póliza. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

III.- Contestación del traslado: A fs. 22/27 la representación fiscal contesta el traslado del recurso

interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Relata los antecedentes del caso y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Se opone al planteo de nulidad del auto de apertura opuesto por la actora y defiende la plena vigencia de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia. Efectúa una reseña de la normativa aplicable en el marco de la importación temporaria. Explica los alcances del seguro de caución y argumenta que el asegurador debe responder con los mismos alcances que el tomador. Concluye que la resolución apelada es ajustada a derecho. Especifica el siniestro acaeció con el incumplimiento de la obligación garantizada. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas a la recurrente.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-379-2006 se inician a fs. 1/2 con la solicitud de prórroga de la DIT. A fs. 7/9 se adjunta el acta de denuncia N° 210/10. A fs. 10 se encuentra el sobre contenedor del despacho. A fs. 12 se efectúa el aforo de la mercadería y a fs. 21 la liquidación tributaria. A fs. 22, en fecha 21/05/2012, se instruye sumario y se ordena correr vista de lo actuado, notificada a fs. 26, en fecha 29/05/2012. A fs. 27/39 la actora se presenta y contesta vista. A fs. 43 se agrega liquidación de multa y tributos. A fs. 44 se deja constancia de que no existen antecedentes que inhiban a la importadora del tratamiento previsto por la IG 11/16. A fs. 45 y vta. se emite el acto apelado, notificado a fs. 46. A fs. 47/48 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y adjunta formulario F4.

V.- Que a fs. 30, en fecha 22/08/2018, se abrió la causa a prueba.

VI.- Que por PV-2025-70829801-APN-VOCXXI#TFN se certificó la prueba producida. Por PV-2025-70936145-APN-VOCXXI#TFN se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron los autos a la Sala “G”. Mediante IF-2025-70997102-APN-VOCXXI#TFN se pusieron para alegar. En fecha 13/09/2025 pasaron a sentencia (IF-2025-101954074-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- Que, preliminarmente, corresponde tratar las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora en el escrito inicial.

Que, en relación a los tributos, el art. 803 del C.A. 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.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: *“...desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión...”*

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- **debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.**

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que

dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *"...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."*

Que, de la compulsa del auto de apertura del sumario (obrante a fs. 22 de las actuaciones administrativas) se advierte que cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se efectuó, en forma previa a su dictado, el aforo de la mercadería y la liquidación de tributos (fs.12 y 21).

Que, por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **23/03/2007** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años tanto para imponer penas (conf. art. 934 del C.A.), como para perseguir el cobro de tributos por parte del Fisco (conf. art. 803 del C.A.) comenzó a correr a partir del **01/01/2008.**

Que, en cuanto a la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos, el plazo de la prescripción se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) del C.A.) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha **21/05/2012**, hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 4 meses y 20 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse ***7 meses y 11 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 "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;...".*

Que teniendo en cuenta que desde el dictado de la resolución apelada **(11/04/2017)** hasta la notificación **(02/10/2017)** no transcurrió el plazo antes aludido, no cabe dar favorable acogida al agravio.

Que, en orden a lo expresado corresponde rechazar el planteo de nulidad y, como consecuencia por estar ligado al primero, el de prescripción, sin costas, atento al tratamiento integrativo con el fondo.

VIII.- Que corresponde resolver en autos si se encuentra ajustado a derecho el cargo formulado en la resolución aquí apelada, a la firma **PRUDENCIA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS GENERALES S.A.** como garante de la obligación tributaria del importador FELICETTI OSCAR EDUARDO respecto de la destinación de importación temporaria N° 05073IT14000740H.

Que preliminarmente, cabe precisar que la actora no cuestiona el incumplimiento por parte de la importadora de las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal.

Que en cuanto a la responsabilidad de la aseguradora, destaco, tal como lo ha sostenido esta Sala en numerosos precedentes, que en razón de tratarse 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 ese organismo y la aseguradora en la legislación del seguro, pero dándose la referida caución como una garantía en los términos de los arts. 453 inc. a) del C.A., y no regulándose, tampoco, en dicho Código, específicamente 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 de la fianza en el Código Civil y Comercial, 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 el 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 Cód. Civil y Comercial de la Nación).

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).

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 DGA 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.

IX.- Que a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, debe señalarse la doctrina de la Corte

Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343- A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *“(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”*.

Que, justamente, sobre esa base, concluye que *“(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. 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, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 43 de las act. adm., sin incluir las percepciones de IVA y ganancias (conf. a la doctrina reseñada por la CSJN), conforme se detalla a continuación:

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR LA DIT 05073IT14000740H SON U$S 1.312,59.

BASE TRIBUTOS		
V.A	**3.204,17**	
D.A	**0%**	**0**
D.I	**16,00%**	**512,67**
T.E	**0,50%**	**16,02**
BASE IVA	**3.732,86**	
IVA	**21%**	**783,9**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**1.312,59**

Que, así las cosas, corresponderá confirmar parcialmente la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios, y delimitar la obligación tributaria respecto de la aseguradora **al monto consignado en la póliza N° 155.400, por un monto de $ 11.500** (cfr. fs. 39/40 del expediente principal).

Que, toda vez que el monto es mayor al asegurado, corresponde tener presente que el deber de responder

se circunscribe únicamente a dicho límite.

X.- Que respecto de los intereses, es ya pacífica jurisprudencia que, como principio general, el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal, es decir la importadora (básicamente, por aplicación del art. 1580 del C. Civil y Comercial), lo que así corresponde cuando –obviamente- la mora de dicho deudor principal es anterior a la propia mora del garante, y que, también como principio general, el garante responde por los intereses de su propia mora cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal (es decir que en tal supuesto los intereses debidos por el garante se calculan desde antes de los intereses que individualmente debe el deudor principal).

Por lo tanto, los intereses corren- en el caso- para la aseguradora desde el ***12/06/2012*** (cfr. constancia de notificación de fs. 26 y vta. de las act. adm., en fecha 29/05/2012), ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

Que respecto del pago de los accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).- RECHAZAR las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora, sin costas, atento al tratamiento integrativo con el fondo.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 2338/17, dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 11/04/2017, en la actuación Nº 12210-379-2006, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la DIT N° 05073IT14000740H, declarando que la misma adeuda la suma de **DÓLARES MIL TRESCIENTOS DOCE CON CINCUENTA Y NUEVE CVOS. (U$S 1.312,59) en concepto de tributos-sólo hasta el límite de la póliza N° 155.400**-suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

3).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos (conf. art. 1163 del C.A.) las que resultan en un 53 % a cargo de la actora y en un 47 % a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Sin perjuicio de la posición que sostengo respecto de la prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de tributos -conforme la doctrina fijada en las causas 33.461-A “SPICER EJES PESADOS S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”; 37.816-A “ABBOTT LABORATORIES ARGENTINA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación”; 32.061-A “COMPAÑÍA REGIONAL DE ACEROS FORJADOS MERCEDES S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”; entre otras- y del criterio que mantengo en torno a 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.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- RECHAZAR las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora, sin costas, atento al tratamiento integrativo con el fondo.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 2338/17, dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 11/04/2017, en la actuación Nº 12210-379-2006, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la DIT N° 05073IT14000740H, declarando que la misma adeuda la suma de **DÓLARES MIL TRESCIENTOS DOCE CON CINCUENTA Y NUEVE CVOS. (U$S 1.312,59) en concepto de tributos-sólo hasta el límite de la póliza N° 155.400**-suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

3).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos (conf. art. 1163 del C.A.) las que resultan en un 53 % a cargo de la actora y en un 47 % a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.06 20:09:32 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: 2025.10.06 20:42:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.07 10:15:37 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.07 10:16:42 -03:00