Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-137568162-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 34.995-A;ALBA CÍA ARGENTINA DE SEGUROS 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 **"ALBA CÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 34.995-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que vuelven los presentes a esta Sala en virtud del fallo emitido por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (dictado en fecha 01/07/2025, en autos 4942/2025) que resolvió admitir el recurso interpuesto por la representación fiscal y declarar la nulidad del pronunciamiento de fecha 26/08/2024 (registrada bajo el N° INLEG-2024-91432630-APN-VOCXXI#TFN) y, en consecuencia, remitir la causa para que este Tribunal se pronuncie sobre los puntos allí indicados.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 11/15 se presenta por apoderado ALBA CÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, relata los antecedentes de la causa. Opone la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos. Cita jurisprudencia. En cuanto al alcance de la cobertura, asevera que los rubros de IVA, IVA adicional y Ganancias no deben ser incluidos. Especifica que los dos últimos constituyen impuestos internos que no tienen conexión directa con los tributos regidos por la legislación aduanera. 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. 25/29 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la recurrente que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Asevera que no se encuentra probado que se haya dado cumplimiento al régimen

de importación temporal y precisa la normativa aplicable, así como su finalidad. Se opone al planteo de la prescripción formulada por la actora ya que entiende que la interpretación adecuada del art. 805 del C.A. no refleja la postura por ella sostenida. Aclara que los plazos se suspenden desde el dictado del auto de apertura y que dicha suspensión se mantiene en tanto la acción en cabeza del Fisco para percibir el tributo no se encuentre expedita. Defiende la inclusión del IVA adicional y Ganancias en la liquidación formulada. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12039-931-2008 se inician a fs. 1/12 con la solicitud de cancelación de la destinación y documentación acompañada. A fs. 14 se encuentra el sobre contenedor del despacho. A fs. 15/17 obra el acta de denuncia N° 09/04. A fs. 19 y 20 se efectuaron el aforo de la mercadería y la liquidación tributaria. A fs. 24 se dispuso instruir sumario, en fecha 15/07/2008. A fs. 29 y 30 se agregaron las pólizas Nros. 343924 y 344372. A fs. 37 vta. se corrió vista de todo lo actuado (notificada a fs. 61 y 63). A fs. 69/73 se dictó la resolución apelada, notificada a fs. 75 y vta. A fs. 76/77 la actora dio cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y adjuntó formulario F4.

V.- Que mediante PV-2025-136568188-APN-VOCXXI#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala “G” y por IF-2025-136560597-APN-VOCXXI#TFN pasaron a sentencia.

VI.- Que corresponde resolver en autos si se encuentra ajustado a derecho el cargo formulado en la resolución aquí apelada, a la firma **ALBA CÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.** como garante de la obligación tributaria de la firma importadora **KLAUS S.A.** respecto de la destinación de importación temporaria N° 01073IT140001281G.

VII.- Que previo a todo, y atento a los términos de lo resuelto en el considerando IV.- de la sentencia de Cámara agregada a fs. 180/182, cabe precisar que a criterio del suscripto la “notificación de la liquidación tributaria aduanera”, a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación –al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos (ello en armonía con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A. y de conformidad con lo sostenido jurisprudencialmente por el suscripto). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

VIII.- Que, en cuanto al fondo de la cuestión, corresponde 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, así las cosas, corresponderá confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios,

teniendo en cuenta los montos incluidos en las pólizas Nros. **343924 y 344372, agregadas a fs. 29/30 de las actuaciones administrativas por las sumas de $ 225.000 y $ 25.000.**

X.- Que, en cuanto a la liquidación tributaria, debe recordarse 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, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 36 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:

BASE TRIBUTOS		
V.A	**116.434,11**	
D.A	**28%**	**32.601,55**
D.I	**0,00%**	**0**
T.E	**0,50%**	**582,17**
BASE IVA	**149.617,83**	
IVA	**21%**	**31.419,74**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**64.603,47**

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR LA DIT N° 01073IT140001281G SON $ 64.603,47.

Que dicho monto es inferior a las sumas máximas incluidas en las pólizas Nros. 343924 y 344372.

XI.- 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).

Al respecto, cabe destacar que tal que a fs. 45 y 61 de las actuaciones administrativas figuran constancias de notificación de la corrida de vista a la aquí actora (en fecha 13/04/2012) y a la importadora (el 18/03/2013).

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

Por lo tanto, los intereses corren, en el caso, desde el ***27/04/2012*** (cfr. fs. 45 de las act. adm.), ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 5° de la Resolución DE PRLA N° 3670/2013 declarando que la actora adeuda la suma de **PESOS SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TRES CON 47/100 CVOS. ($ 64.603,47)** sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 58 % a cargo de la actora y en un 42 % a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 5° de la Resolución DE PRLA N° 3670/2013 declarando que la actora adeuda la suma de **PESOS SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TRES CON 47/100 CVOS. ($ 64.603,47)** sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 58 % a cargo de la actora y en un 42 % a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.12 09:25:12 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: 2025.12.12 10:35:08 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: 2025.12.12 12:06:58 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: 2025.12.12 12:08:04 -03:00