República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99665640-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 38.375-A;COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA 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 **"COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 38.375-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4065/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 31/08/2016, en la actuación SIGEA N° 12197-2372-2011, en cuanto condena a la firma PROPHOS S.A. al pago de una multa equivalente a $ 10.956,79 y formularle cargo, conjuntamente a la aquí actora por tributos por la suma de U$S 2.507,27 y $7.669,75 en virtud de encontrarla responsable de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la DIT N° 040011T15000615W, con vencimiento el 23/04/2006.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 14/18 se presenta por apoderado COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. En primer lugar, efectúa un breve relato de los antecedentes de la causa. A continuación, cuestiona la liquidación tributaria y la moneda en la que fue formulada. Asevera que en la liquidación tributaria se incluyeron rubros improcedentes, tales como el IVA adicional y el anticipo del Impuesto a las Ganancias. Cita jurisprudencia. 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.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 32/38 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. Explica que el régimen de importación temporal tiene como finalidad desalentar la importación para consumo. Cita jurisprudencia de este Tribunal, relacionada a la carga de la prueba. Agrega que la actora garantizó por el "todo", resultando improcedente pretender desligarse de su responsabilidad. Defiende la liquidación efectuada en dólares estadounidenses, en virtud de lo previsto en la Ley N° 23.905. 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° 12197-2372-2011 se iniciaron a fs. 1 con el acta Nº 1030/2011. A fs. 5 se agrega el sobre original del despacho. A fs. 7/8 se efectúa el aforo de la mercadería y la liquidación tributaria. A fs. 10, en fecha 14/09/2011, se instruye sumario. A fs. 16 y vta., en fecha 18/09/2014, se corre vista de lo actuado, notificada a la actora a fs. 20, en fecha 03/05/2016. A fs. 27/29 la actora contesta vista. A fs. 33 se declara a la importadora en rebeldía. A fs. 34 se formula liquidación de multa mínima y tributos. A fs. 35 se incluyen constancias del Registro de Infractores. A fs. 40/44 se dicta la resolución apelada, notificada a fs. 47. A fs. 48/49 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que a fs. 40, en fecha 08/05/2019, se abrió la causa a prueba. Por PV-2025-62223298-APN-VOCXXI#TFN se certificó la prueba producida. Por PV-2025-62224463-APN-VOCXXI#TFN se declaró cerrado el período probatorio y se elevaron las actuaciones a la Sala "G". Finalmente, por IF-2025-75248842-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 COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. como garante de la obligación tributaria de la firma importadora PROPHOS S.A. respecto de la destinación de importación temporaria N° 04001IT15000615W.

VII.- 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 cancelaria, 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. 3º 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.

VIII.- Que, previo a efectuar la liquidación de lo adeudado en concepto de tributos por la mercadería en infracción, cabe recordar que la actora se agravia de la inclusión de rubros que estima improcedentes, tales como el IVA adicional y el Impuesto a las Ganancias (fs. 15/16 del recurso).

Que, al respecto, debe señalarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación DGA resol. 2590/06 (expte. n° en la causa caratulada "CLADD ITA SA. EN 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 periodo 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 periodo 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. 34 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	**11.939,40**	
D.A	**0%**	**0**
D.I	**0,00%**	**177,34**
T.E	**0,00%**	**22,17**
BASE IVA	**11.939,40**	
IVA	**21%**	**2507,27**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**2.507,27**

Que el deber de responder **debe circunscribirse al límite de la póliza (N° 001557679) expedida por $ 27.500** (cfr. surge de las constancias de fs. 48 del expediente principal).

IX.- Que respecto de los intereses, es ya pacifica 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 ***17/05/2016*** (cfr. constancias de notificación de fs. 20 vta. de las act, adm., en fecha 03/05/2016), 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).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3º de la Resolución DE PRLA N° 4065/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 31/08/2016, en la actuación

SIGEA Nº 12197-2372-2011, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la DIT N° 04001IT15000615W, declarando que la misma adeuda-sólo hasta el límite de la póliza Nº 001557679-la suma de **DÓLARES DOS MIL QUINIENTOS SIETE CON 27/100 CVOS. (U$S 2.507,27)** 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.

2).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos, las que resultan en un 50% a cargo de la actora y en un 50% 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. 3º de la Resolución DE PRLA N 4065/2016, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 31/08/2016, en la actuación SIGEA Nº 12197-2372-2011, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la DIT N 040011T15000615W, declarando que la misma adeuda-sólo hasta el límite de la póliza N° 001557679-la suma de **DÓLARES DOS MIL QUINIENTOS SIETE CON 27/100 CVOS. (U$S 2.507,27)** 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.

2).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos, las que resultan en un 50% a cargo de la actora y en un 50% a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.08 14:51:22 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: 2025.09.08 15:35:56 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: 2025.09.08 16:16:22 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: 2025.09.08 16:16:49 -03:00