República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-30443269-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 35.726-A;ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS 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, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 35.726-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que vuelven los presentes a esta Sala en virtud del fallo emitido por la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (dictado en fecha 30/10/2025, en autos 33434/2025) que resolvió admitir el recurso interpuesto por la representación fiscal y revocar la sentencia apelada (registrada bajo el N° INLEG-2025-18120577-APN-VOCXXI#TFN) y, en consecuencia, remitir la causa para que este Tribunal se emita un nuevo pronunciamiento.

II.- <u>Fundamentos del recurso</u>: A fs. 78/81 se presenta por apoderado ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. A continuación, desarrolla sus agravios. En primer lugar, opone la excepción de pago respecto de la mercadería en infracción vinculada a la destinación N° 00001IT04675W, garantizada mediante la póliza N° 691233. Aclara que en el marco de la actuación SIGEA N° 12197-9561-2005 se acreditó el pago total de los tributos adeudados más sus intereses. Explica que, al no considerar ese pago, el servicio aduanero le reclama montos que ya se encuentran abonados. Cita jurisprudencia. En relación al reclamo proveniente de la DIT 00001IT04000619U manifiesta la improcedencia de derechos adicionales y cita el caso "Frisher". Recuerda la limitación del deber de responder al monto garantizado en la póliza. Para concluir, 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. 96/99 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 actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Explica que la firma CURTIDURÍA GAITA S.R.L. incumplió con las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal y que ello habilita al reclamo de los montos asegurados a la aquí actora. Defiende la legalidad de la liquidación tributaria y cita jurisprudencia. Formula allanamiento parcial, en virtud de la Instrucción General N° 10/16, en lo que hace al derecho adicional. 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° 12197-5526-2005 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 64/03. A fs. 16 se instruye sumario en fecha 24 de noviembre de 2005. A fs. 26 y 29/30. A fs. 31/36 se agregan las impresiones de pantallas de las destinaciones en trato. A fs. 37 se corre vista de lo actuado, notificada a fs. 44 y 50. A fs. 51/61 se presenta la aseguradora y formula descargo. A fs. 62 se declaró la rebeldía de la importadora. A fs. 69/72 luce la resolución apelada. A fs. 76/77 la recurrente da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y agrega formulario F4.

V.- Que por PV-2026-18686930-APN-VOCXXI#TFN se elevaron los autos a la Sala “G” y por IF-2026-21418435-APN-VOCXXI#TFN pasaron a sentencia.

VI.- Que, a la luz de lo expuesto en la sentencia de Cámara, corresponde dictar un nuevo pronunciamiento en relación a la destinación N° 00001IT0400619U respecto de la cual se había declarado la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos.

VII.-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 CA, 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 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

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.

VIII.- Que, previo a efectuar la liquidación de lo adeudado en concepto de tributos por la mercadería en infracción, corresponde que me expida sobre la incorporación del derecho adicional, que fuera reclamado en la liquidación practicada en las actuaciones administrativas.

Al respecto, previamente a efectos de los rubros que componen los tributos, como se explicará, debe dejarse sentado que no procede el cálculo del derecho adicional.

Ello así en virtud de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos in re *“IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA”* que remitió a la causa “Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.”, 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 las sanciones previstas 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 (en el caso la resolución 1439/96) 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.

Consecuentemente, debe reliquidarse los tributos sin incluir el derecho adicional, en contraposición a la liquidación efectuada por el servicio aduanero a fs. 29 de las actuaciones administrativas. Al respecto, la representación fiscal se allanó en relación a ese rubro en oportunidad de contestar el traslado del recurso.

IX.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, también 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. 29 de las act. adm., sin incluir las percepciones de IVA y ganancias, ni el derecho adicional, (conf., a la doctrina reseñada por la CSJN), conforme se detalla a continuación:

ITEM 1		
BASE TRIBUTOS		
V.A	**488.468,19**	
D.A	**0%**	**0**
D.I	**0,00%**	**0**
T.E	**0,00%**	**0**
BASE IVA	**488.468,19**	
IVA	**21,00%**	**102.578,32**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**102.578,32**

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR EL ITEM 1 DE LA DIT N° 00001IT04000619U SON PESOS $ 102.578,32.

Que, en efecto, tal como detallara, el importe nominal por el que, en el caso, debe responder la importadora ($ 102.578,32) es menor al importe de la suma garantizada en la póliza N° 685826 (U$S 102.500, fs. 114/115 del expediente principal) conforme lo señalado; por lo tanto, es (sólo) por este último importe que debe responder la actora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios.

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 ***31/08/2010*** (cfr. constancia de notificación de fs. 49/50 de las act. adm. efectuadas en fechas 17/08/2010 y 18/08/2010 a la importadora y a la garante, respectivamente), 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).- TENER POR ALLANADO al Fisco en relación al derecho adicional y **CONFIRMAR PARCIALMENTE** el art. 4° de la Resolución DE PRLA N° 7297/2010, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 06/10/2010, en la actuación SIGEA Nº 12197-5526-2005, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la

DIT 00001IT04000619U, en los términos de lo expuesto en el considerando IX, declarando que la misma adeuda por dicho concepto la suma de **PESOS CIENTO DOS MIL QUINIENTOS SETENTA Y OCHO CON 32/100 CVOS. ($ 102.578,32)** en concepto de tributos más los intereses que correspondan a la fecha del efectivo pago (Art. 794 del C.A.).

2).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos (conf. art. 1163 del C.A.) las que resultan en un 19 % a cargo de la actora y en un 81 % 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).- TENER POR ALLANADO al Fisco en relación al derecho adicional y **CONFIRMAR PARCIALMENTE** el art. 4° de la Resolución DE PRLA N° 7297/2010, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 06/10/2010, en la actuación SIGEA Nº 12197-5526-2005, en cuanto intima a la actora en su carácter de garante de la operación documentada por la DIT 00001IT04000619U, en los términos de lo expuesto en el considerando IX, declarando que la misma adeuda por dicho concepto la suma de **PESOS CIENTO DOS MIL QUINIENTOS SETENTA Y OCHO CON 32/100 CVOS. ($ 102.578,32)** en concepto de tributos más los intereses que correspondan a la fecha del efectivo pago (Art. 794 del C.A.).

2).- Costas conforme a sus respectivos vencimientos (conf. art. 1163 del C.A.) las que resultan en un 19 % a cargo de la actora y en un 81 % a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.03.19 16:41:36 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: 2026.03.26 08:44:04 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: 2026.03.26 11:14:58 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: 2026.03.26 11:17:57 -03:00