República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-48718962-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA;EX-2023-13913664- -APN-SGASAD#TFN;COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2023-13913664- -APN-SGASAD#TFN: "COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

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 I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (dictado en fecha 07/09/2023, en autos 48388/20) que resolvió (por mayoría): *"hacer lugar al recurso de apelación presentado por la AFIP y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento cuestionado y devolver las presentes actuaciones al TFN a los fines señalados en el Considerando IV. (…) De todo ello resulta que, el acto de apertura del sumario—del 20/12/12— tuvo aptitud suficiente para suspender el plazo de prescripción que se encontraba en curso (conf. art. 805, inc. a), del CA). Asimismo, corresponde devolver las actuaciones al TFN a fin de que, por quien corresponda, se expida sobre los planteos formulados por la firma recurrente."*

II.- Que cabe recordar que mediante dicha sentencia (INLEG-2023-105457984-APN-VOCXXI#TFN) se resolvió: *"1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VII.- de la presente. 2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación Nº05 001 IT14 002329 D, de la firma PRODUCTOS ASFÁLTICOS S.A. en las Actuaciones N°13289-209-2008/1, en los términos del art. 803 del C.A"*

III.- Fundamentos de la apelación: En fecha 07/02/2023 (IF-2023-13913594-APN-DTD#JGM) se presenta por apoderado COMPAÑÍA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. e interpone

recurso de apelación contra la resolución mencionada. Primeramente, efectúa una reseña de los hechos que originaron la presente causa. Alega que ha operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos reclamados. Asimismo, impugna la liquidación efectuada por incluir rubros no asegurados, tales como el IVA adicional y anticipo de Impuesto a las Ganancias. Entiende que el reclamo del monto expresado en moneda extranjera es improcedente. Cita jurisprudencia. En el mismo orden de ideas, aduce la improcedencia del derecho adicional. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-49051509-APN-DTD#JGM, en fecha 02/05/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. A continuación, efectúa una negativa general. Sostiene la validez del auto de instrucción de sumario y explica que no cualquier irregularidad de un acto procesal determina su nulidad. Como consecuencia de ello, se opone al planteo de prescripción incoado por la actora. Cita jurisprudencia. Afirma que, en el marco del régimen preferencial al que la importadora se acogió, es ella la que debe probar el cabal cumplimiento de las obligaciones a su cargo, cuestión que no ha acaecido en autos. En cuanto a la póliza, se explaya en relación a la finalidad del seguro de caución y aduce que el siniestro se configura con el incumplimiento de la obligación principal, sin que sea necesario demostrar la insolvencia del tomador. Se expide en relación a la procedencia de la tasa de interés aplicable. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

V.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-209-2008/1 (archivo IF-2023-49018862-APNDTD#JGM) se inician a fs. 1 con la consulta de la destinación en trato. A fs. 3 se agrega acta de denuncia (N° 2559/2012). A fs. 4 se agrega la Nota N° 6814/12 (SE PRTE) por la cual la Sección de Procedimientos Técnicos considera que debe indicarse la clasificación arancelaria, valoración y tributos que gravan la importación, en relación a la totalidad de la mercadería de la DIT en trato. A fs. 5, en fecha 20/12/2012, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 7 se agrega aforo de la mercadería. A fs. 10 obra liquidación de tributos, efectuada en fecha 30/04/2014. A fs. 19 se aduna nueva liquidación por multa y tributos. A fs. 20 y vta. se dispone correr vista de lo actuado a la importadora y a la compañía aseguradora, a efectos de que ejerzan su derecho de defensa (en fecha 27/04/2015) y sus notificaciones a fs. 23/24 y 26 y vta. A fs. 27/35 se presenta la actora y contesta vista. A fs. 37 y vta. luce la resolución aduanera apelada y las constancias de su notificación (fs. 43/44). A fs. 40/42 la compañía aseguradora da cuenta de la apelación ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

VI.- Que mediante PV-2026-46911262-APN-VOCXXI#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala “G” y por IF-2026-47469216-APN-VOCXXI#TFN pasaron a sentencia.

VII.- Que preliminarmente, cabe precisar que la resolución aduanera apelada dispuso el archivo de la multa por aplicación de la Instrucción General N° 9/17 (DGA) y al mismo tiempo formuló cargo por tributos, de lo que se deriva que se consideró que la mercadería se encontraba en infracción. Es por ello que corresponde en esta instancia poder evaluar los agravios de la actora relativos a la liquidación efectuada.

En este punto corresponde precisar que no obra en autos documentación apta para acreditar el

cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal, por parte de la importadora. Más aún, dicho cumplimiento no forma parte de los fundamentos del recurso impetrado por la aquí actora.

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, en cuanto a la liquidación tributaria de fs. 19, 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. 19 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	12.165,36	
D.A	0%	0
D.I	14,00%	1.703,15
T.E	0,50%	60,83
BASE IVA	13.929,34	
IVA	21%	2.925,16
IVA ADIC.	0%	0
IIGG	0%	0
TOTAL		4.689,14

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR LA DIT N° 05001IT14002329D SON U$S 4.689,14.

Como surge de la consulta de garantía adjunta a fs. 18 de las actuaciones administrativas el importe de la garantía afectada es de U$S15.563,91, por lo tanto, el monto de tributos es menor a la suma garantizada.

IX.- 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. 26 vta. figura la constancia de notificación de la corrida de vista respecto de la actora, en fecha 09/06/2015 y a fs. 23 y vta. obra la cédula de notificación en estado "enviado" en relación a la importadora.

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 ***24/06/2015*** (cfr. fs. 26 vta. 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. 3° de la Resolución DE PRLA N° 9931/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13289209-2008/1, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES CUATRO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE CON 14/100 CVOS. (U$S 4.689,14)**, 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 los respectivos vencimientos, las que resultan en un 62 % a cargo de la actora y en un 38 % a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan 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. 3° de la Resolución DE PRLA N° 9931/2017 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco del sumario Actuación SIGEA N° 13289209-2008/1, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES CUATRO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE CON 14/100 CVOS. (U$S 4.689,14)**, 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 los respectivos vencimientos, las que resultan en un 62 % a cargo de la actora y en

un 38 % a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.05.14 19:02:21 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: 2026.05.14 20:17:31 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: 2026.05.15 10:41:37 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: 2026.05.15 10:42:29 -03:00