**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Año de la Grandeza Argentina

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2026-78570310-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Agosto de 2026

**Referencia:** SENTENCIA; EX-2023-21651025- -APN-SGASAD#TFN; ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A.

---

***TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN***

En Buenos Aires se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18 Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados**: "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación", EX-2023-21651025- -APN-SGASAD#TFN;**

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.** Mediante RE-2023-21650421-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-9041-2016, mediante la cual se le exige el pago de tributos por el importe de u$s 3.555,17, en su carácter de garante de la importación temporaria documentada por el DIT 10073IT14001805G, respecto de la cual la Aduana consideró configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. Plantea la nulidad del auto de apertura de sumario por incumplir las previsiones exigidas por el art. 1094 del C.A. Se agravia de la irrazonabilidad de los plazos del procedimiento, lo que sostiene desnaturaliza no solo el requerimiento tributario efectuado sino también la priva de poder ejercer efectivamente su derecho de defensa. Como consecuencia de ello opone la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos. En subsidio, alega que en los términos del art. 56 de la Ley 11.683 el reclamo en concepto de IVA se encuentra prescripto. Cita jurisprudencia. También subsidiariamente, se agravia de la determinación tributaria, concretamente respecto del cálculo erróneo del adelanto de ganancias y aplicación de las percepciones. Agrega además que no garantizó las percepciones, ni tampoco ningún otro adicional que pretenda percibir la DGA tal como surge del propio texto de la póliza involucrada. Finalmente, se agravia de la tasa aplicada a los intereses. Ofrece prueba y solicita se deje sin efecto el cargo formulado, con costas.

**II.** Mediante IF-2023-52907999-APN-DTD#JGM, la representación fiscal se presenta y contesta el traslado conferido. Efectúa una reseña de los hechos y formula la negativa genérica de rigor. Sostiene que los eventuales vicios procesales en que se pudiere haber incurrido en la instancia aduanero serían insuficientes para lesionar el

derecho de defensa, en tanto la contraria ha tenido la oportunidad de esgrimir sus defensas ante la instancia esta instancia. Expone que además –al contrario de lo sostenido por la recurrente- el auto de apertura de sumario cumple con los requisitos del art. 1094 del C.A., siendo que la documentación que pruebe la reexportación de la mercadería afectada al régimen temporal debe ser acompañada por la beneficiaria de dicho régimen. Manifiesta que ninguna norma exige que se agregue la carpeta del DIT para que el auto de apertura de sumario sea válido. Cita jurisprudencia. En relación con la doctrina del plazo razonable cuya aplicación la actora pretende, sostiene que el sumario infraccional se sustanció dentro de los plazos de prescripción previstos en el C.A. En cuanto el fondo, sostiene que no se ha cumplido con la regularización del régimen al cual se acogió la importadora, por lo que se ha configurado la infracción imputada. A continuación, refiere a la finalidad del seguro de caución, la póliza involucrada, sus límites y la responsabilidad de la aseguradora en su carácter de garante. En cuanto a la tasa de interés aplicable, explica que quedó establecido que las tasas de interés aplicables a deudas tributarias serán las que fijan las resoluciones del Ministerio de Economía, conforme lo prevé el Código Aduanero, siendo las mismas una reglamentación específica propia de las leyes tributarias, que desplazan a las disposiciones de carácter más general. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero apelado con expresa imposición de costas.

**III.** Mediante PV-2023-54949757-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por PV-2023-78026293-APN-VOCXVIII#TFN por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Por PV-2023-92513924-APN-VOCXVIII#TFN se apertura la causa a prueba. A continuación, se declara el cierre del período probatorio y se elevan los autos a la Sala “F”. Atento a que la prueba ordenada tuvo resultado negativo, los autos quedan en estado de dictar sentencia.

**IV.** La actuación SIGEA 17124-9041-2016, se inicia con la impresión de pantalla de la DIT aquí involucrada. A fs. 3/4 se agrega denuncia sin fecha. A fs. 6 se afora la mercadería y a fs. 7 obra liquidación de tributos. A fs. 9/12 obra acta de denuncia de fecha 26.09.16. A fs. 14, en fecha 16.12.16, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 16 se practica nueva liquidación de multa y tributos. A fs. 17 obra la consulta de garantía. A continuación, el 04.12.20, se corre vista a la firma importadora de todo lo actuado y se cita a la firma garante ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS, siendo notificada el 08.07.22. A fs. 22/27 obra el descargo de la firma aseguradora, el que se provee a fs. 33. A continuación, se dicta la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, de fecha 02.12.22, aquí apelada por la firma aseguradora.

**V.-** Que corresponde analizar si la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, por la cual se le exige a la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS el pago de tributos por el importe de u$s 3.555,17, en su carácter de garante de la importación temporaria documentada por el DIT 10073IT14001805G, respecto de la cual la Aduana consideró configurada la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., se ajusta a derecho.

Que, como primera cuestión, corresponde analizar el planteo de nulidad del auto de apertura de sumario esgrimido por la actora, con fundamento en que no cumple los requisitos previstos por el art. 1094 del C.A., lo que afectaría su derecho de defensa. También opone la nulidad del procedimiento administrativo con fundamento en la irrazonable extensión del mismo.

En cuanto a la tramitación del sumario infraccional se advierte como primera y fundamental cuestión, que no obra agregado el DIT 10073IT14001805G respecto del cual la Aduana considera configurada la infracción al art. 970 del C.A, lo que desde ya sella la suerte de su trámite.

En efecto, el Código Aduanero establece que *las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme el procedimiento reglado en el Capítulo*

*Tercero del Título II de la Sección XIV, por cual cuando la Aduana tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes acuerden (conf. art. 1080 y art. 1081 del CA).*

Que, por su parte, el art. 1101 del CA dispone que: "*Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare".*

Que del análisis de las actuaciones administrativas se desprende que la Aduana formuló denuncia por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del CA con relación al DIT 10073IT14001805G, del que sólo consta una impresión de pantalla al inicio de las actuaciones. No obstante, no obra agregada la carpeta contenedora de dicho DIT, ni siquiera una copia del mismo.

Que luego se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. y se corre vista a la importadora y se cita a la aseguradora en su carácter de garante, siendo la única que presenta su descargo. A continuación, se dicta la Resolución apelada, mediante la cual y en lo que aquí interesa, condena a la firma importadora por la comisión de la infracción al art. 970 del CA, archiva el sumario en los términos de la Instrucción General 09/17 y formula cargo por tributos e intima a su pago a la firma importadora y a la aquí actora firma aseguradora, en su calidad de garante del DIT involucrado.

Que, en virtud de lo expuesto y atento a que el procedimiento previsto para las infracciones tiene como finalidad investigar si se cometió una infracción -identificando a los responsables- no parece razonable admitir responsabilidad cuando no se cuenta en las actuaciones administrativas con el original de la carpeta de la destinación temporaria -o su copia certificada-, que es el documento esencial que motiva la denuncia, causa de la imputación de la infracción y consiguiente exigencia tributaria.

Que, en efecto, la Aduana llevó a cabo el procedimiento infraccional en trato sobre la base de datos de impresiones de consulta informática relativas a la destinación cuestionada que no permiten la efectiva constatación de la imputación endilgada, imposibilitando así el análisis de los fundamentos y los hechos por la que se sustanció la denuncia.

Que en razón de lo expuesto y atento a que no parece razonable que se impute infracción y se exija el pago de tributos sin que se agregue la destinación motivo de la denuncia, y resultando materialmente imposible el análisis de la cuestión traída a discusión -siendo que la agregación de la destinación y/ copia certificada de la misma resulta indispensable para la resolución de la causa- corresponde hacer lugar al planteo de nulidad del sumario infraccional incoado por la actora y revocar la resolución apelada, con costas.

**VI.-** Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar los demás agravios de la actora.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

Hacer lugar al planteo de nulidad del sumario infraccional formulado por la actora y revocar la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-9041-2016, con costas.

**El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:**

Adhiero al voto del Dr. Soria.

**El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:**

I.— Que adhiero a la solución propiciada por el Vocal preopinante, en cuanto conduce a dejar sin efecto la resolución apelada, aunque lo hago por los fundamentos que seguidamente expondré y con una precisión que estimo jurídicamente relevante: el acto alcanzado por la nulidad es el auto de apertura del sumario de fecha 16 de diciembre de 2016. La resolución definitiva debe ser revocada como consecuencia necesaria de aquella invalidez originaria, pero no corresponde trasladar hacia ella —ni hacia el procedimiento considerado como una abstracción— la localización primaria del vicio.

II.— He sostenido en anteriores pronunciamientos de esta Vocalía que las previsiones contenidas en el art. 1094 del Código Aduanero no pueden ser interpretadas mediante una literalidad ritualista, como si cada uno de sus enunciados conformara un *numerus clausus* cuyo incumplimiento parcial determinara, por sí solo y de manera automática, la nulidad de la instrucción.

La declaración de nulidad exige ponderar la entidad del defecto, su incidencia concreta sobre la finalidad del acto y, principalmente, la existencia de un perjuicio efectivo para el ejercicio del derecho de defensa. Las nulidades procesales son, en principio, relativas mientras el defecto pueda ser oportunamente subsanado, pues la sanción invalidante no constituye un fin en sí mismo ni una recompensa al preciosismo formal. Así lo sostuve al votar en el precedente de esta Vocalía recaído en el expediente n.º 30.645-A, “La Mercantil Andina”, donde distinguí la mera inobservancia formal de aquellos vicios que, por su trascendencia, privan al acto de una motivación legítima o frustran definitivamente su finalidad.

Esa doctrina, lejos de conducir a la conservación del acto aquí cuestionado, permite precisar por qué, en las circunstancias de esta causa, la nulidad resulta inevitable.

III.— En efecto, no se encuentra controvertido que, al momento de disponerse la apertura del sumario, no se hallaba incorporada la carpeta correspondiente al DIT 10073IT14001805G, ni su copia certificada, sino únicamente una impresión de consulta informática. Esa omisión tampoco fue subsanada durante la posterior sustanciación del procedimiento: se corrió vista, se recibió el descargo de la aseguradora y, finalmente, se dictó la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA sin que la documentación constitutiva de la destinación temporaria hubiera sido incorporada a las actuaciones.

La cuestión no radica, entonces, en la ausencia de una formalidad secundaria ni en el incumplimiento aislado de alguno de los recaudos enumerados por el art. 1094 del Código Aduanero. La carpeta del DIT constituye el antecedente documental objetivo sobre el cual necesariamente debía asentarse la imputación: permite determinar la mercadería sometida al régimen suspensivo, sus condiciones, su plazo de permanencia y, en definitiva, la obligación cuyo incumplimiento se reputa configurativo de la infracción prevista en el art. 970 del ordenamiento aduanero.

No se trata, por consiguiente, de una prueba exculpatoria que la importadora o la aseguradora hubieran omitido aportar. Se trata, antes bien, de la prueba primaria de cargo sobre cuya base la Administración decidió ejercer su potestad infraccional y formular la consecuente exigencia tributaria.

La despapelización puede sustituir el soporte material del documento; no puede sustituir la causa del acto. Una

consulta informática parcial podría resultar idónea para informar ciertos datos registrales, pero no basta, por sí sola, para reemplazar la documentación integral de la destinación cuando lo que se pretende es afirmar definitivamente la existencia y el alcance de un incumplimiento sancionable.

IV.— Tampoco resulta atendible el argumento de la representación fiscal según el cual correspondía a la beneficiaria del régimen demostrar la reexportación de la mercadería.

Tal razonamiento confunde dos cargas de naturaleza diversa. La obligación del administrado de acreditar la regular cancelación del régimen presupone que la Administración haya incorporado previamente al procedimiento el título documental de la obligación que sostiene incumplida. Antes de exigir que el particular demuestre cómo cumplió, corresponde que el órgano acusador individualice y documente adecuadamente qué debía cumplir, en qué condiciones y dentro de qué plazo.

La carga de acreditar la reexportación no exonera al servicio aduanero de formar debidamente las actuaciones ni autoriza a trasladar al administrado las consecuencias de la ausencia del documento sobre el cual la propia Administración edificó su imputación. Menos aún respecto de una compañía aseguradora convocada en calidad de garante, cuya obligación depende necesariamente de la existencia, alcance y exigibilidad de la obligación garantizada.

V.— Sentado ello, corresponde distinguir los dos momentos en los que se proyectó el defecto.

Al dictarse el auto de apertura del sumario, la falta de incorporación de la carpeta DIT configuraba un vicio todavía susceptible de saneamiento. La Aduana podía incorporar el original, una copia certificada o una reproducción electrónica completa y autenticada; verificar entonces los términos de la destinación; precisar adecuadamente la imputación y correr vista sobre la base de un expediente documentalmente integrado. En ese estadio, la nulidad era relativa porque subsistía una posibilidad jurídica y material de reparación.

Pero ello no aconteció.

La Administración avanzó con la sustanciación y dictó la resolución definitiva sin incorporar el antecedente documental esencial de la imputación. En ese momento quedó definitivamente clausurada la posibilidad de saneamiento: el defecto dejó de constituir una irregularidad potencialmente reparable y se convirtió en una lesión concreta al debido proceso y al derecho de defensa, pues se ejerció de manera definitiva la potestad sancionadora y tributaria sin que obrara en las actuaciones el documento indispensable para verificar la existencia y el alcance del incumplimiento atribuido.

No existe contradicción, por ello, entre afirmar que la nulidad era inicialmente relativa y concluir que, al dictarse la resolución, adquirió carácter absoluto e insanable. La relatividad se vinculaba con la posibilidad de subsanar el defecto, no con su irrelevancia. Una vez ejercida la potestad decisoria sobre aquella base incompleta, la oportunidad de saneamiento quedó consumida.

Dicho de otro modo: lo que deviene absoluto no es retrospectivamente el defecto histórico, sino la imposibilidad jurídica de convalidarlo después de que la Administración resolvió el fondo apoyándose en un auto de apertura defectuoso. La resolución no creó la nulidad, pero la consolidó definitivamente al pretender producir consecuencias jurídicas sobre la base de un procedimiento cuya apertura nunca fue documentalmente integrada.

Tampoco podría una incorporación ulterior, ya en esta instancia, reparar lo omitido. La función revisora de este Tribunal no comprende la reconstrucción *ex post* de la causa del acto administrativo ni permite sustituir a la

autoridad instructora en la formación de los antecedentes sobre los cuales debió correr la vista y emitir su pronunciamiento. De admitirse lo contrario, el procedimiento administrativo dejaría de constituir una garantía para transformarse en un ensayo preliminar susceptible de completarse recién cuando el acto fuese impugnado.

VI.— Esta solución se corresponde con el criterio sostenido por esta Vocalía en "Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales S.A. c/DGA", expediente n.º 36.812-A, acumulado con los expedientes nros. 36.868-A y 36.814-A. Allí se consideró determinante la ausencia del original o copia del despacho de importación temporaria, por tratarse de la documentación que constituía la columna vertebral de la imputación formulada en los términos del art. 970 del Código Aduanero.

En aquel pronunciamiento se declaró la nulidad de la instrucción del sumario como consecuencia de la falta de agregación de la carpeta DIT y, derivadamente, se dejó sin efecto la resolución definitiva. La precisión que corresponde efectuar aquí es que la invalidez se ubica en el acto instructorio; la resolución posterior cae porque se sustenta en aquel antecedente inválido y no porque el vicio nazca recién con su dictado.

Por ello, no corresponde declarar genéricamente la "nulidad del sumario infraccional". Lo jurídicamente nulo es el auto de apertura de sumario de fecha 16 de diciembre de 2016. Los actos posteriores que necesariamente dependen de él pierden su sustento, y la resolución apelada debe ser revocada como consecuencia de esa invalidez.

VII.— Que, por la forma en que se resuelve, deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios formulados por la recurrente.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Declarar la nulidad del auto de apertura de sumario de fecha 16 de diciembre de 2016, obrante a fs. 14 de la actuación administrativa SIGEA n.º 17124-9041-2016.
2. En consecuencia, revocar la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, con costas a la Dirección General de Aduanas, conforme el art. 1163 del Código Aduanero.

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

**Hacer lugar al planteo de nulidad del sumario infraccional formulado por la actora y revocar la RESOL-2022-8270-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-9041-2016, con costas.**

**Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.**

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.08.12 18:07:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.08.14 09:55:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.08.14 11:18:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.14 11:19:06 -03:00