Buenos Aires, 23 de diciembre de 2025.- MT

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que esta sala —por mayoría— admitió los agravios de la parte demandada, revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, declaró la validez del acto administrativo que dispuso la apertura del sumario, desestimó la defensa de prescripción de la acción de la parte demandada para percibir los tributos y ordenó devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación para que se expidiera sobre los restantes planteos formulados por la firma aseguradora.

Distribuyó las costas en el orden causado.

II. Que el Tribunal Fiscal de la Nación dictó un nuevo pronunciamiento y resolvió: (i) confirmar parcialmente la resolución DE PLA n°2304/05, dictada en el expediente n°603.679/03 (actuación n°12039 -2692-2005), en relación con la firma aseguradora, declarando que los tributos derivados de la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero ascienden a $4.134,56, y (ii) revocar parcialmente la resolución apelada en cuanto a la exigencia del derecho adicional, las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias, y la aplicación del CER sobre tales rubros.

Impuso las costas “conforme los respectivos vencimientos”.

Para así decidir (fs. 179/83), sostuvo las siguientes consideraciones:

i. "[...] la firma GRANBAUM, RICO Y CAUCORT SAICF, realizó mediante el DIT N°6018-2/97 [...] la importación temporaria de mercadería con vencimiento del plazo de permanencia el 27/07/1998 dando

garantía por los tributos [...] que [...] habrían gravado la importación para consumo de la mercadería, garantía extendida mediante la póliza de seguro de caución N°515.455 emitida por la firma Aseguradora de Créditos y Garantías S.A., por la suma de dólares estadounidenses (U$S) 20.000".

ii. "[...] ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del CA, condenándose a la firma importadora -mediante la resolución aduanera aquí apelada- al pago de una multa, y asimismo, por el mismo hecho se condenó a la importadora y a la aseguradora recurrente al pago de los tributos por la importación para consumo de la mercadería de dicho DIT".

iii. "[...] tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente [...] sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales".

iv. "[...] respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto N°1439/96 (Res. 72/92) —a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos—, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar '*... lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T.* [...]*, clase y 'cantidad' de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria'*. De tal modo, éste es el mecanismo reglado e idóneo ('descarga' del D.I.T. [...] en el o los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación".

v. "[...] el referido Decreto N°1439/96 como la Resolución M.E.yO.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el

#38783476#483674290#20251223101828444

deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) [...]. Que tal documento es el que establece la relación insumo - producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta".

vi. "[...] corresponde considerar a la [compañía] 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 del Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden [...] el fiador [...] puede oponer al acreedor [...], todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor".

vii. "[...] 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".

viii. "[...] 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".

ix. El "[...] estado de quiebra de la firma importadora [...] no incide en la virtualidad del crédito".

x. "[...] de la documentación obrante en las actuaciones administrativas y de la prueba producida en esta instancia no surge la cancelación del DIT en trato. Como consecuencia a ello, se han producido los efectos tributarios e infraccionales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.)".

xi. En lo relativo a la determinación de la deuda tributaria "[...] no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96" y "[...] cabe concluir que [...] la DGA carece de facultades para el cobro de los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias".

xii. "[...] tratándose [...] de una deuda u obligación generada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la Ley 25.561 -importación para consumo irregular de fecha 27/07/1998- esa suma debió liquidarse conforme el art. 20 de la ley 23.905, en dólares (U$S). En el caso, el importe exigido en la corrida de vista [...] fue expresado en pesos, cuando ya $ y U$S no eran equivalentes [...]. Que, en consecuencia, la aseguradora adeuda [...] el importe de los rubros derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más el C.E.R. aplicable a la fecha de pago, sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.".

xiii. "[...] el importe nominal de los tributos $4.134,56 con más el CER [...] queda comprendido dentro del límite garantizado (U$S20.000), a razón de $20.000 con más el CER; por lo que es por ese importe que, como importe nominal, debe responder la aseguradora, y es a ese importe al que aquí se le deben adicionar los correspondientes accesorios".

xiv. "En el caso de autos, la aseguradora fue citada el 02/12/2004 [...], mientras que la importadora se notificó el 09/12/2004 [...]. Por lo tanto los intereses corren, en el caso, desde el 17/12/2004 (art. 794 del C.A.)".

III. Que ambas partes apelaron y expresaron agravios que solo fueron contestados por la firma actora (fs. 191, 200, 204/8, 212/4 y 222/3).

i. Las críticas de la firma actora pueden ser sintetizadas de la siguiente forma:

—"[...] no corresponde el reclamo del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER) por cuanto en virtud de lo dispuesto en Arts. 638 y 639 del C.A., no resulta aplicable el Decreto 214/02".

—"[...] el servicio aduanero al momento de correr la vista prevista en el artículo 1101 del C.A. en fecha 29/11/2004, a los fines de que esta parte ejerza su derecho de defensa, intimó al pago de tributos 'en pesos' sin hacer referencia alguna al CER".

—"[...] de convalidarse una modificación en cuento a la inclusión de dicho coeficiente, significaría un 'agravamiento de lo oportunamente reclamado', lo cual resultaría procesalmente improcedente (principio de congruencia e inhibición de *reformatio in [peius]* -arts. 34, inc. 4, 163, inc. 6 y art. 277 del CPCCN y art. 17 Constitución Nacional), y además vulneraría [...] el derecho de defensa de mi mandante".

—"[...] la aduana no podría liquidar y reclamar un importe de tributos sin efectuar reclamo alguno respecto del CER y luego **'en franca contradicción con sus propios actos'** pretender que, esta parte abone un rubro no reclamado oportunamente. Una solución contraria atentaría [...] contra dos principios fundamentales que deben regir toda relación jurídica: **el de seguridad jurídica y buena fe**".

—"[...] la deuda reclamada en autos fue '**pesificada**' por exclusiva decisión del servicio aduanero, no pudiendo por ende ser aplicable el decreto 214/02, ya que el mismo sólo lo era respecto de deudas expresadas en dólares estadounidenses. [...] de aplicarse CER a la obligación tributaria, se estaría produciendo [...] **un enriquecimiento sin causa a favor del fisco**".

—"[...] **PLANTEA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO ADJETIVO. VULNERACIÓN DEL DERECHO A OBTENER UNA RESOLUCIÓN JUDICIAL DENTRO DE UN PLAZO RAZONABLE.** [...] producto de la excesiva duración del proceso, habiendo transcurrido 28 años desde la emisión de la póliza, lo cual coloca al administrado en una situación de indefensión al tener que rastrear

documentos de antigua data [...]. Como prueba del negligente accionar que provocó la flagrante vulneración del derecho de defensa de esta parte, nótese que, en el cajo bajo análisis, la garantía se emitió en el año 1997".

—"[...] se evidencia la [...] violación del Derecho de Defensa de esta parte, previsto en el Art. 18 de nuestra Carta Magna y en el art. 8°, inc. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y del Principio del Debido Proceso Adjetivo, claramente expuesto en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, N°19.549, art. 1°, apartado f)".

—"[...] en el supuesto de que corresponda a mi mandante abonar la obligación tributaria reclamada en autos, deberá afrontar el pago de tributos con la limitación monetaria que el contrato establecería [...] conforme póliza N°515455.

ii. Los agravios de la parte demandada pueden ser exteriorizados de la siguiente manera:

—"[...] la [s]entencia recurrida [...] si bien confirmó parcialmente el artículo quinto de la Resolución Aduanera 2304/05 (DE PRLA), **resolvió imponerle las costas a mi representada**".

—"[...] esta imposición de costas [...] se origina en lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación que descalificó los cargos determinados [...] en concepto de percepciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA Adicional), del Impuesto a las Ganancias y el Derecho Adicional".

—"[...] los precedentes que invoca el Tribunal Fiscal de la Nación para sustentar en definitiva su decisión en materia tributaria son **posteriores** a los cargos formulados por el Servicio Aduanero. Aproximadamente entre el reclamo en materia tributaria formulado por el Servicio Aduanero y los fallos del Cimero Tribunal [...] transcurrieron más de diez años (ver principalmente fallo '*Cladd*' y también '*Frisher*').

—"[...] no caben dudas de que en los presentes se acreditan circunstancias que permiten eximir a esta parte del pago de costas".

IV. Que los antecedentes más relevantes son los siguientes:

—En julio de 1997, la firma importadora Grunbaum, Rico y Daucourt SAICYF documentó la importación temporaria n°6018-2/1997, cuyo vencimiento operaba el 27 de julio de 1998 (fs. 2 de las actuaciones administrativas).

—El 30 de julio de 2003 el cuerpo de policía montada remitió las actuaciones administrativas a la división de sumarios de prevención atento que "en el marco de la causa n°21.149 del trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 2 [...], Secretaría N°3 [...] como consecuencia del análisis sobre las importaciones temporales secuestradas durante el allanamiento ordenado por V.S., llevado a cabo en la Dirección General de Aduanas [...] surge que la temporal en trato se encuentra vencida en su plazo originario, no existiendo documentación que acredite prorroga o que la misma haya sido cancelada" (fs. 3 de las actuaciones administrativas).

—En agosto de 2003, la aduana emitió el acta de denuncia n°269 y el 24 de noviembre de ese mismo año dispuso la apertura del sumario por el presunto incumplimiento del régimen previsto en el artículo 970 del Código Aduanero (fs. 1 y 5 de las actuaciones administrativas).

—El 29 de noviembre de 2004, la aduana ordenó correr la vista en los términos del artículo 1101 del Código Aduanero y dispuso la citación de la firma aseguradora (fs. 15 de las actuaciones administrativas).

—La firma aseguradora fue notificada el 2 de diciembre de 2004 y presentó su defensa el 17 de ese mismo mes y año. La firma importadora fue notificada el 9 de diciembre de 2004 (fs. 17, 18/23 y 29 de las actuaciones administrativas).

—El 12 de julio de 2005 la aduana dictó la resolución condenatoria n°2304/05 que fue notificada a la firma aseguradora el 6 de septiembre de 2005 (fs. 36/8 y 42 de las actuaciones administrativas).

—El 27 de septiembre de 2005 la firma aseguradora interpuso recurso contra la resolución n°2304/05 ante el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 6/13).

—El 7 de abril de 2006 la parte demandada se presentó, contestó el traslado y acompañó las actuaciones administrativas (fs. 30/8).

—En mayo de 2006 la firma aseguradora planteó como hecho nuevo que en "la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico N°5 [...], tramita la causa N°6319 caratulada '**ACTUACIONES PRELIMINARES SOBRE ADISA Y OTRAS SOCIEDADES s/ INFRACCIÓN LEY 22.415**' [...] la firma **GRUNBAUM, RICO Y DACOURT S.A.** se encuentra entre las firmas investigadas en dicha causa, correspondiendo por tal motivo que se recaratule el presente [...] y toda vez que mi mandante no asegura la comisión de ilícitos que pudieran haber sido perpetrados por los proponentes con motivo o en ocasión de la destinación aduanera garantizada por mi mandante, vengo [...] a solicitar se disponga la desestimación de la denuncia en los términos del artículo 1090 inciso b) del Código Aduanero, desvinculándola de la obligación tributaria que fuera garantizada" (fs. 45/6).

—El 26 de junio de 2006, el Tribunal Fiscal de la Nación ordenó librar un oficio a la Fiscalía Nacional en lo Penal Económico n°5, cuyo diligenciamiento fue acreditado el 18 de julio de 2006. Posteriormente, el 30 de mayo de 2007 dispuso un nuevo oficio reiteratorio, acreditado el 12 de junio de 2007, y el 19 de octubre de 2007 ordenó un tercer oficio reiteratorio por secretaría, cuyo diligenciamiento se acreditó el 7 de noviembre de 2007 (fs. 47, 51, 53, 56, 57 y 59).

—El 5 de diciembre de 2007, el Tribunal Fiscal de la Nación recibió la contestación del oficio por parte de la Fiscalía en lo Penal Económico, la cual informó que la firma importadora “no se encuentra

involucrada […] en relación al DIT n°6018-2/97” y que la actuación n°6319 “es una actuación preliminar en los términos del art. 26 de la Ley 24.946, no constituyendo causa judicial, encontrándose a la fecha en pleno trámite” (fs. 62).

—El 12 de diciembre de 2007 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió abrir la causa a prueba y ordenó el libramiento del oficio solicitado por la firma aseguradora, dirigido la Cámara Comercial (fs. 63).

—La firma aseguradora acreditó el diligenciamiento del oficio con fecha 19 de mayo de 2008 (fs. 74/6).

—El 17 de febrero de 2020 el Tribunal Fiscal de la Nación certificó que "no obran constancias de que la actora haya dado impulso [...] con posterioridad a haber acreditado el diligenciamiento del oficio" y declaró cerrado el periodo probatorio (fs. 79).

—El 13 de septiembre de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación intimó a las partes a constituir domicilios electrónicos (fs. 82).

—El 12 de octubre de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación llamó autos para sentencia (fs. 86) y emitió su pronunciamiento el 14 de noviembre de ese año (fs. 92/5). El 7 de febrero de 2023, la parte demandada apeló y expresó agravios (fs. 124/37) que fueron contestados por la firma aseguradora (fs. 146/50).

—El 24 de agosto de 2023, el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios del letrado de la firma aseguradora (fs. 154/55).

—El 18 de marzo de 2024 el Tribunal Fiscal de la Nación ordenó la elevación de la causa a esta Cámara (fs. 159) y fue recibida por este tribunal con fecha 26 de marzo de 2024 (fs. 159 vta.).

—El 27 de agosto de 2024, este tribunal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y ordenó dictar un nuevo pronunciamiento sobre el plano sustancial (fs. 161/7).

—El 27 de noviembre de 2024 el Tribunal Fiscal de la Nación elevó los autos a la sala "G" (fs. 172).

—El 7 de febrero de 2025 el Tribunal Fiscal de la Nación llamó los autos a sentencia (fs. 174) y emitió su pronunciamiento con fecha 26 de febrero del corriente año (fs. 179/83).

V. Que el planteo formulado por la firma aseguradora respecto de la afectación a su derecho de defensa —en tanto sostiene que fue vulnerada su garantía constitucional por el extenso lapso insumido para obtener una resolución en un plazo razonable— encuentra una adecuada respuesta en las consideraciones y en las conclusiones que exteriorizó esta sala en las causas n°17.518/2025 *"Cosena Seguros SA (TF 27939-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 23 de septiembre de 2025, y n°16.669/2025 *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 89306694-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 23 de octubre de 2025, y sus citas, a los que cabe remitirse por razones de brevedad.

Cabe agregar, en línea con el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente *"Bonder Aaron (Emperador Compañía Financiera S.A.) y otros c/ B.C.R.A."* (Fallos: 336:2184), que del examen integral del procedimiento —que comprende tanto el sumario tramitado ante la aduana como su instancia de revisión— se advierte una extensión temporal que aparece injustificada, máxime cuando no se observa que se trate de un asunto de particular complejidad ni que la actuación procesal de la parte actora haya interferido en el normal desarrollo de los trámites.

Ciertamente, desde el hecho que originó el sumario —esto es, el vencimiento de la importación temporaria ocurrido el 27 de julio de 1998— y aun tomando como hito final el dictado de la primera sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación —14 de noviembre de 2022—, transcurrió un plazo superior a 24 años.

VI. Que, por esas razones, corresponde admitir el planteo formulado por la firma actora y declarar inexigible el cargo tributario formulado por la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General de Aduanas.

VII. Que, por tanto, es insustancial el tratamiento de las restantes críticas ofrecidas por la firma actora.

VIII. Que las costas de ambas instancias deben ser distribuidas en el orden causado en atención a las particularidades que presenta esta causa (artículos 68, segundo párrafo y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por consiguiente, es insustancial el tratamiento de las objeciones planteadas por la parte demandada sobre la forma en que fueron impuestas las costas.

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:** Admitir parcialmente los agravios ofrecidos por la firma actora, revocar el pronunciamiento apelado y declarar que los cargos tributarios son inexigibles. Las costas de ambas instancias deben ser distribuidas en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).