Buenos Aires, de febrero de 2026.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto y fundado por el Fisco Nacional, AFIP-DGA a fs. 670/683, contra la sentencia de fs. 621/655, replicado únicamente por la firma importadora a fs. 690/695, toda vez que la aseguradora no contestó el traslado conferido a fs. 685 (cfr. fs. 698); y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 27 de septiembre de 2024, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente el art. 2° de la resolución (DE PRLA) N° 6397/2013, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en el Expte. N° 12195-21-2005, la cual condenó a la importadora JUST INTERNATIONAL LATAM SA (EX WALZEN SUISSE SA), al pago de una multa, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art 970 del CA, por no haber regularizado en plazo la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT 02 001 IT16 000437-A. Impuso las costas en un 25% a cargo de la importadora y en un 75% a cargo del Fisco Nacional.

En cuanto aquí interesa, redujo la multa, que originalmente había sido graduada en TRES VECES Y MEDIA, a UNA vez el importe de los tributos, el que, además resultó reliquidado de conformidad con lo dispuesto por el art. 1166 del CA.

En tal sentido, excluyó de su cálculo al derecho adicional previsto en el art. 23 del decreto 1439/96, toda vez que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, en razón de que se trata de una importación para consumo irregular, proveniente de una operación de importación temporaria, siguiendo la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes "IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/DGA" y "Frisher SRL (TF 16.236-A) c/DGA", ambas sentencias del 14 de agosto de 2023.

En lo que atañe a la percepción del impuesto a las ganancias y al impuesto al valor agregado adicional acató lo resuelto

por el Alto Tribunal en la causa nº 22.930/2009/CA1-CS1 “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA – resol 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas”, al dictar sentencia del 26 de noviembre de 2019 y declaró que la DGA carece de facultades en el caso para exigir dichos tributos.

Además, justificó la reducción de la graduación de la multa en que, si bien de la resolución aduanera surge que -a los fines de graduarla- se tuvieron en cuenta los antecedentes de las impresiones de pantalla del “Registro General de Infractores” agregadas a fs. 120/125 de las actuaciones administrativas, lo cierto es que las resoluciones con condena quedaron firmes con posterioridad a la comisión de la infracción que se revisa en autos. De este modo, a los efectos de lo previsto en el art. 915 del CA y teniendo en cuenta que esa norma obliga a ponderar un conjunto de circunstancias, dichos registros solo pueden ser considerados como meros antecedentes, pero no como un supuesto de “reincidencia”.

II.- Que el Fisco Nacional -AFIP-DGA, interpone el recurso previsto en el art. 1171 del CA, fundándolo en los términos del art. 1173 del CA por el escrito de fs. 670/683, cuyo traslado fuera contestado por únicamente por la importadora a fs. 690/695.

Manifiesta que le causa un gravamen irreparable la circunstancia que el Tribunal Fiscal haya reducido la multa, arrogándose facultades discrecionales cuyo ejercicio está reservado al servicio aduanero según lo dispuesto por los artículos 915, 916 y 1115 del CA y por el decreto 618/1997.

En otro orden de ideas, sostiene que la doctrina sentada por al Alto Tribunal en el fallo “Cladd” no aplica a la firma aseguradora, desde que en ese caso analizó la exigibilidad de la obligación a la firma importadora y no la garante del siniestro.

Sostiene que la relación que tiene la aseguradora con el Fisco no es de índole tributario y consiste en “…afianza[r] las obligaciones del importador temporario; es decir, aquellas obligaciones que hubiese correspondido cancelar ‘antes’ (como condición sine qua non para importar) pero que quedaron en ‘suspenso’ y se garantizaron

mediante un contrato". Por ello, considera que debe pagarle al Fisco en las condiciones establecidas en el contrato de seguro, los tributos garantizados que se mantuvieron en "suspenso" para el caso de producirse el siniestro.

Considera que el importador adeuda las percepciones como consecuencia de una obligación que resulta del derecho público tributario y que, por ende, cerrado el plazo para la presentación de las declaraciones juradas de tales tributos, se extingue la facultad de la DGA para requerir su pago; mientras que, en el caso del asegurador, "…lo único que debe ponderarse es la existencia de un contrato (póliza) y que el hecho generador de la obligación, efectivamente, se haya producido (la importación definitiva a consumo)".

Agrega que, además, resultan exigibles los intereses devengados respecto de las percepciones, por aplicación de lo establecido en el artículo 37, de la Ley n° 11.683. Sostiene que "…los intereses subsistieron (autónomamente), lo que caducó (eventualmente) es la facultad del Fisco (DGA – Aduana) para exigirlo como 'percepciones', por el transcurso del tiempo … que no se pueda exigir a la importadora, no implica que no se le pueda exigir al garante de la deuda, porque -los debe- en virtud de la póliza".

Afirma que "…la aseguradora NO puede desconocer que cómo siguió garantizando las percepciones después de fenecida la facultad de reclamarla para la DGA…ahora las adeuda; puesto que una postura en contrario implicaría ir contra los actos propios (nemo potest venire contra factum propium), hoy reforzada por la doctrina de la 'legítima confianza'".

III.- Que, inicialmente, debe señalarse que los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a consideración del Tribunal sino tan solo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

IV.- Que encontrándose fuera de debate el reproche infraccional respecto de la firma importadora, cuadra señalar que el 970 en el apartado 1 del Código Aduanero establece que “El que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o del exportación temporaria, según el caso, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al TREINTA (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada.”

En virtud de lo dispuesto por el art. 915 del citado código “Las penas serán graduadas en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y la gravedad de las infracciones y **los antecedentes del infractor**.”

Al respecto, no puede soslayarse que, por principio, compete al organismo que ejerce facultades disciplinarias apreciar los hechos configurativos de las faltas, determinar la norma aplicable y graduar la sanción, puesto que existe una razonable discrecionalidad, tanto en la graduación de la sanción como en el carácter abierto de los tipos que describen las conductas ilícitas (CSJN, Fallos: 316:855).

En tal sentido, no es sólo la discrecionalidad del ámbito decisorio lo que limita el ejercicio del control judicial a la apreciación de la legalidad o la arbitrariedad de la medida, sino especialmente la división de poderes y el respeto mutuo de un órgano de gobierno a otro (conf. Bianchi, Alberto B., "El Control Judicial sobre la Zona Interna de la Administración", pub. L.L. 1989-C, pág. 481 y ss.).

En la especie, la decisión a la que arribó el Tribunal Fiscal de la Nación al reducir la multa, se halla justificada en que se configura un supuesto de arbitrariedad manifiesta, en la medida en que, para su graduación en tres veces y media el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo, la aduana computó antecedentes que no se encuentran firmes.



#39850387#486728668#20260218152820262

Además, en el particular, la DGA ha discurrido de modo genérico acerca de la reducción de la multa aplicada, sin arrimar argumentos acerca de lo acontecido en estos actuados, ni expresar algún agravio concreto sobre los fundamentos impresos por el Tribunal Fiscal de la Nación para graduarla en el mínimo legal previsto en el art. 970 del CA.

En efecto, de manera dogmática, acudiendo a cuantiosas citas de doctrina y jurisprudencia y sin vincularlas a los hechos del caso, la accionada pretende que se mantenga la multa originalmente impuesta, sin contrarrestar el análisis de los antecedentes agregados a fs. 120/125 de las actuaciones administrativas, realizado en la sentencia.

En este sentido, siguiendo la máxima impresa por el legislador en el artículo 265 del CPCCN -de aplicación supletoria de aplicación supletoria al caso (cfme. art. 1174 CA)- cabe rememorar que la expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocadas, trasluciendo una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmoverla (v. esta Sala, in re “Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.”, Causa CAF 45090/2015, del 14/5/19; “Edesa SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Causa CAF 62055/2019, del 3/3/21; Sala IV, Causa CAF 42753/2023, “BMW de Argentina SA (TF 33036953-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 12/12/23; esta Sala en su actual composición, expte. nro. 39606/2023/CA1, in re “Zambito Ruben Hugo y otra (TF 35343-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 25/06/2024 y expte. nro. 41807/2023 “Volkswagen Argentina SA (TF 34146-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 18/02/2025).

Al ser ello así, el recurso de apelación interpuesto por la DGA resulta pasible de la consecuencia prevista en el artículo 266 del mismo cuerpo normativo recientemente descripto (cfr. esta Sala, in re “Inland Transporte Internacional SA y otro (TF 32903-A) c/

D.G.A. s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° CAF 49654/2016, del 24/5/17 y Sala IV, in re "Viluco SA y otro (TF 81948996-A) c/DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa CAF 52681/22, del 18/10/22, entre otros).

Es que, en definitiva, la crítica concreta y razonada que se espera debe ser autosuficiente con relación al pronunciamiento apelado, y constituir un estudio de los razonamientos contenidos en aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas (cfr., esta Sala, in re "Santoro, Jorge Alberto Antonio c/ SEGEMAR s/ Empleo Público", Causa CAF 38452/2017, del 3/2/22; "Caro, Jorge Enrique y Otros c/ EN- M Defensa – EMGA s/ Proceso de Conocimiento", Causa CAF 7119/2015, del 30/5/19; "Agencia Marítima Silversea SA (TF 14813-A) c/ DGA", Causa CAF 160156/2002, del 9/8/11 y en la actual composición, expte. nro. 41807/2023 "Volkswagen Argentina SA (TF 34146-A)", ya citado).

Así pues, aun cuando corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios, por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa, ello no puede conducir al extremo que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (cfr. esta Sala, in re "Hernández Pedro Mario y otros c/ EN – M Seguridad – GN – Dto 679/97 s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.", Causa CAF 46871/2012, del 30/4/19; "Platamar SA (TF 9208-A) c/ DGA", Causa CAF 11830/2004, del 23/9/11 y más recientemente: "Hilado SA c/EN -AFIP-DGA s/ Dirección General de Aduanas", Causa CAF 49837/2016, del 21/12/23 y –en su actual integración–: "Silva, Carlos Marcelo c/EN-AFIP-Resol 682/20 s/ proceso de conocimiento", Causa CAF 2341/2022 y "Saporiti SA c/DGA s/ Dirección General de Aduanas ", Causa CAF 14654/2019, ambas del 21/5/24).

En consecuencia, corresponde declarar desierto este capítulo incluido en el recurso de apelación interpuesto y fundado por la parte demandada a fs. 680/683.

V.- Que, en punto al siguiente agravio, referido al alcance del fallo "Cladd" y a la interpretación que propone el Fisco Nacional – DGA en el sentido que *lo allí decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo fue respecto de la exigibilidad de la obligación tributaria de la firma importadora y no así extensible a la aseguradora,* cabe señalar que el Alto Tribunal no efectúa tal distingo en orden a la exigibilidad de las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias en función del sujeto de que se trate (cfr. en igual sentido, Sala V, expte, 26224/2025 "Paraná SA de Seguros (TF 35088-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 18/09/2025).

En sentido opuesto a la exégesis propuesta, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al dictar sentencia el 26/11/2019 en el precedente CAF 18074/2016/CS1-CA1 "Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo", hizo lugar al recurso extraordinario interpuesto por la compañía aseguradora y revocó la sentencia de la Sala I del fuero, al considerar que la cuestión debatida encontraba adecuada respuesta en la doctrina que emana de la causa CAF 22930/2009/CA1-CS1 "Cladd ITA SA (TF 22.343 -A) c/ EN DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas", **sentencia de la misma fecha**, a cuyos fundamentos efectuó remisión, en lo pertinente, por razones de brevedad.

En efecto, esta Sala III (en su anterior composición) resultó desinsaculada para intervenir en el nuevo pronunciamiento cuyo dictado ordenó la Corte Suprema y en la sentencia del 27/02/2020, respecto de la firma aseguradora (allí actora) quedó establecido que:

(i) el Alto Tribunal, en el precedente del 26 de noviembre de 2019, "Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA – resol 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas", causa nº 22.930/2009/CA1 ha definido 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".

(ii) En sustento de tal decisión, precisó que en el caso CSJ 312/2019 (45-V)/CS1 "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179 -A) c/DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, consideró que las percepciones establecidas en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 "no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación" y destacó que "la referida al impuesto a las ganancias de la ley 20.628 constituye una forma de anticipar la futura -y eventual- gabela que pudiera nacer en cabeza del contribuyente por todas sus rentas obtenidas y sujetas a dicho gravamen" y que "la percepción de la resolución general 3431/91 (y sus normas modificatorias) está relacionada con un adelanto del IVA que deberá tributar oportunamente el importador de bienes muebles, pero por mercaderías que luego sean objeto de comercialización en el mercado interno".

(iii) Además, puso de relieve que "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)".

(iv) Por ello, concluyó que "cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos referidos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de estas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg 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."

A lo antedicho, en miras a poner de relieve la equivocada interpretación que propicia la DGA, no está de más añadir

que el art. 453 del Código Aduanero establece un régimen de garantía, que debe ser utilizado para obtener “c) el libramiento de mercadería sometida al régimen de importación temporaria”. En dicho inciso el código que rige la materia aclara que “La garantía debe asegurar el importe de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de la mercadería de que se tratare”.

Cuando la póliza de seguros ha sido extendida según la previsión enunciada en el art. 453 inc. c) del código aduanero, la responsabilidad asumida por la fiadora en los términos del citado precepto se debe entender referida a aquellas obligaciones nacidas de una importación para consumo irregular de la mercadería que ha sido objeto de introducción temporaria, sin poder extenderse a otras consecuencias tributarias derivadas del incumplimiento de la obligación de retorno asumida por el asegurado (cfr. CNCAF, sala V, in re “Aseguradora de Cauciones SA Compañía de Seguros”, sentencia del 8/08/2000 y esta sala, in re “Alba Cía. Argentina de Seguros”, causas nº 40.116/07 y 19.092/08, sentencias del 2/02/2009 y 19/05/2009, respectivamente). En efecto, invariablemente, ha quedado definido que la aseguradora sólo debe responder por los conceptos enunciados y garantizados en la póliza (esta sala, in re “Alba Cia. Argentina de Seguros”, causa nº 2.384/08, sentencia del 2/02/2009).

Respecto del alcance económico del seguro asumido en este tipo de casos, deviene imprescindible resaltar que las garantías expedidas a los fines de posibilitar el libramiento de la mercadería sometida al régimen de importación temporaria requieren la cobertura de los eventuales tributos que gravaren la importación para consumo de los efectos de que se trate (art. 453, inc. c, del Código Aduanero). Y si bien —como principio general— en las importaciones temporarias consideradas definitivas por ausencia de reexportación de la mercadería los tributos pertinentes son aquellos regidos por la Sección IX, Título I del citado código, lo cierto es que la individualización de los gravámenes cubiertos por la aseguradora se concreta en cada caso en la póliza emitida en favor del importador. A partir de lo cual es dable concluir que los términos de ese instrumento contractual son

determinantes para evaluar el alcance de la cobertura asumida por la recurrente, y no puede adoptarse una decisión en abstracto, que condene o libere a la compañía de seguros prescindiendo de ellos (cfr. esta Sala expte. nro. 62398/2018, in re "Paraná Sa Seguros TF 29259-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 21/02/2019).

En la especie, la póliza 101-0019176-01, cuya copia fue acompañada por Mapfre Argentina Seguros SA (la aseguradora) y se encuentra agregada en el folio 48 de las actuaciones administrativas, en sus "condiciones generales" garantiza a la AFIP – DGA (la asegurada) el pago en efectivo de $320.000 correspondiente a los tributos generales y adicionales vigentes a la fecha de producción del hecho imponible que resulte obligado a efectuarle Just International Latam SA (la tomadora).

Esta póliza que instrumenta el contrato de seguro, emitida el 16/08/2002, -que ha sido aceptada por demandada respecto de la importación temporal 02 001 IT16 000437A, con vencimiento el 12/08/2004-, expresa que "**queda especialmente convenido que el Asegurador responderá por los mismos alcances y en la misma medida en que resulte obligado el tomador o proponente**, de acuerdo con las leyes o reglamentaciones aduaneras vigentes, causa eficiente del presente seguro y que la suma máxima fijada en el párrafo anterior no comprenderá a los intereses previstos en los artículos 794 y 797 del referido Código, los cuales deberán abonarse aún en el caso que excediera la misma".

Por ese motivo, aun si fuera posible prescindir de la doctrina sentada por la Corte Suprema en "Cladd", aplicada sin distingos a sujetos aduaneros y aseguradoras, en la especie, la DGA tampoco podría exigir a la aseguradora un importe diferente (y mayor) que el que debe pagar la firma importadora con motivo de la importación irregular, por los términos, las condiciones y alcances de la póliza que admitió oportunamente en los términos del art. 453, inc. c) del CA.

Por todo lo cual, el agravio no puede ser admitido.

VI.- Que la pretensión de exigir los intereses, que según la DGA, se habrían devengado respecto de las percepciones de IVA adicional y del impuesto a las ganancias, en los términos del art. 37 de la ley 11.683, no ha sido propuesta al contestar el traslado de los recursos que abrieron la instancia ante el Tribunal Fiscal de la Nación (cfr. fs. 185/189 y fs. 198/203) y recién fue introducida al expresar agravios contra la sentencia aquí apelada, lo cual, estrictamente comporta la introducción de cuestiones no planteadas.

De tal suerte que, de conformidad con el principio contenido en el art. 277 del Código Procesal –de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por el art. 1174 del Código Aduanero-, en función del cual el tribunal de grado no podrá fallar sobre capítulos no propuestos a la decisión del juez de la anterior instancia, se encuentra vedado su tratamiento por esta Sala.

VII.- Que las costas de alzada se imponen en su totalidad a la recurrente vencida por no existir mérito para dispensa (cfme. art. 68, primer párrafo del CPCCN).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **el Tribunal RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia de fs. 621/655, en lo que ha sido materia de agravios. Con costas.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/025 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 20/02/2026
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#39850387#486728668#20260218152820262