**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2024-53070294-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 22 de Mayo de 2024

**Referencia:** Sentencia Excepciones (2023-39878976)

---

Reunidos los señores Vocales miembros de la Sala “F”, a fin de resolver en los autos caratulados **“SKF ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”**, **EX-2023-39878976- -APN-SGASAD#TFN**

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

**I.-** Que mediante RE-2023-39875333-APN-SGASAD#TFN, se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 9240 dictada por el Responsable (Int.) del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, en el trámite de las actuaciones administrativas SIGEA nro. 12210-897-2009, por la que se la condena al pago de una multa que asciende a la suma de $ 8.629,99.- por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero (en adelante CA), y, por la que, asimismo, se le exige el pago de tributos por la suma de U$S 1.647,68.- en concepto de derechos de importación e IVA más la suma de $ 4.208,55,- por los rubros IVA adicional y ganancias, todo ello más intereses.

Expresa que, con fecha 18/05/06, oficializó el despacho de importación temporaria Nro. 06073IT14001408K, en los términos del Dto. 1439/96. Agrega que el plazo de permanencia otorgado para el cumplimiento ocurrió el 19/5/2007, por lo que antes de dicha fecha reexportó la totalidad de los insumos transformados por las partidas documentadas por los Permisos de Embarque y se importaron a consumo los residuos.

Dice que interpuso en sede aduanera, con fecha 13/3/23, un incidente de nulidad respecto de la cédula de notificación (v. fs. 75 de las act. adm.), por la que supuestamente se notificara la Resolución (DE PRLA) N° 9240, ahora en apelación, atento a que la misma no daría cumplimiento a lo normado por el procedimiento reglado por los arts. 1014 y 1015 del CA.

Plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos. En punto a ello, cita la jurisprudencia de esta Sala “F” en causa “LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS c/ DGA s/ recurso de apelación”, expte. Nro. 30.630-A del 6/3/15.

En relación con el fondo, se agravia del informe NOTA N° 8669/2017 (SE OPRE) principal fundamento para la

codena y la exigencia tributaria.

Sostiene que la reclamación por las percepciones IVA adicional e Impuesto a las Ganancias deben ser dejados sin efecto ante una eventual confirmación del cargo.

Considera que la tasa fijada en la resolución 841/10 MEyFP del 3% mensual, para un cargo en dólares estadounidenses, resulta confiscatoria.

Se queja del agravamiento de la multa.

Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

**II.-** Que mediante IF-2023-81104759-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Hace un breve racconto de los hechos acontecidos en sede aduanera. En primer lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria, que no sean expresamente reconocidos en el presente responde, o que surjan de las actuaciones administrativas.

Opone excepción de cosa juzgada como de previo y especial pronunciamiento. En ese sentido, advierte que el recurso fue presentado tres años después de vencido el término para hacerlo por lo que la apelación resulta intempestiva y extemporánea, pasando la Resolución aduanera a carácter de cosa juzgada.

Pretende que se rechace el planteo de prescripción, como previo y especial pronunciamiento, con expresa imposición de costas a la recurrente, atento que el sumario administrativo fue sustanciado dentro de los plazos prescriptivos establecidos por el CA.

Destaca que la actora nunca acompañó el CTIT por lo que no ha probado el cumplimiento de las obligaciones asumidas al someterse al régimen especial, ello pese a que la carga procesal pesaba sobre ella y se encontraba emplazada al efecto.

Sostiene que el artículo 20 de la Ley 23905 (en cuanto establece la moneda de liquidación y el tipo de cambio aplicable) se encuentra plenamente vigente, no siendo óbice para su aplicación lo previsto por la normativa en la que la recurrente basa su defensa.

Entiende que corresponde la aplicación de la Resolución Ministerial N° 314/2004 y recién a partir del 1º de agosto de 2019 la Resolución N° 598/2019.

Se allana parcial y exclusivamente en relación a la inclusión -en la liquidación tributaria- de las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la apelación incoada, con costas.

**III.-** Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-897-2009 se inician a fs. 1 con el Acta denuncia nro. 85/09 contra la firma importadora “SKF ARGENTINA SA” por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, respecto de la DIT N° 06 073 IT14 001408 k. A fs. 4 obra la destinación indicada junto con la documentación complementaria. A fs. 6 se produce la clasificación y valoración de la mercadería, practicándose la liquidación tributaria a fs. 7. En fecha 27/11/12 se dispone la apertura del sumario en los términos del art. 1090 inciso c), del CA. A fs. 18 obra una nueva liquidación de tributos y, finalmente, se

determina el importe de la multa de la mercadería en presunta infracción. En fecha 6/10/17 se corre vista a la firma importadora, que se notifica en fecha 9/10/17 (véase a fs. 23 SICNEA-visualización de cédula) y, asimismo, se cita a las firmas aseguradoras en su carácter de garantes de la obligación tributaria. A fs. 48/52 la firma importadora "SKF ARGENTINA SA" se presenta y contesta la vista conferida haciendo uso de su derecho de defensa. A fs. 66 obra la nota nro. 8669/17 por la que la Sección Operativa y Registral de la Dirección Aduana de Ezeiza ratifica la denuncia por la totalidad de la mercadería amparada en la DIT en trato. Finalmente, en fecha 24/11/17, el servicio aduanero dicta la Resolución N° 9240, apelada en la especie.

**IV.-** Que corresponde a este Tribunal resolver, concomitantemente, el planteo de nulidad de la notificación interpuesto por la actora y la excepción de previo y especial pronunciamiento invocada por el Fisco Nacional, atento que ambas cuestiones están intrínsecamente relacionadas.

Que el servicio aduanero afirma que la recurrente fue notificada de la Resolución (DE PRLA) Nº 9240/2017 el día 25 de septiembre de 2019 y que el plazo para interponer el recurso de apelación por ante este Tribunal Fiscal de la Nación expiró el día 28 de octubre de 2019 a las 14.30 hs. Agrega, el organismo fiscal, que conforme surge del Formulario 4 acompañado al expediente electrónico, la firma "SKF ARGENTINA SA" presentó su recurso el 16 de marzo de 2023, es decir, más de tres años después de vencido el término para hacerlo.

Que, por su parte, la recurrente expresa que recién se anotició de la resolución aquí apelada en el año 2023, cuando concurrió a la Secretaría de Actuación Interviniente nro. 1. En esa oportunidad, planteó incidente de nulidad de la notificación aduanera, sin que el servicio aduanero hiciera lugar. Señala que el estudio jurídico que la representa se encuentra ubicado en la Avenida Alicia Moreau de Justo 740, planta baja, oficina 5 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Menciona que para acceder al edificio y luego a la oficina, es necesario tocar el timbre, respecto de la unidad a la que uno se dirige, o de la persona de seguridad ubicada en la portería, la que está disponible las veinticuatro horas del día, los siete días de la semana, pues de lo contrario la puerta de entrada al edificio se encuentra cerrada. Añade que el horario de la jornada laboral de los seis empleados que se desempeñan en el Estudio es de lunes a viernes de 8:00 a 18:30 h., de corrido, por lo que siempre hay gente disponible para atender a las personas que concurran al mismo.

**V.-** Que conviene recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual el recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo en donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado tanto en el artículo 18 de la Constitución Nacional, como en el artículo 1, inciso f), de la ley 19.549 y normas concordantes.

Es esta última norma la que consagra un principio central de todo procedimiento administrativo, en cuanto establece, en su apartado 1º, que dentro del derecho de los administrados a gozar del debido proceso adjetivo está el derecho a ser oído, el cual implica tener la posibilidad de "exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos".

Por su parte, no debe perderse de vista que las formas a las que deben ajustarse los procesos han de ser sopesadas en relación con el fin último a que éstos se enderezan, o sea, contribuir a la más efectiva realización del derecho (Fallos 308:552, consid. 2°; entre otros), siendo que la misión judicial y jurisdiccional no se agota con la remisión a la letra de la ley, toda vez que los magistrados, en cuanto servidores del derecho y para la realización de la justicia, no pueden prescindir de la significación jurídica de las normas aplicables al caso que consagra su versión técnicamente elaborada y adecuada a su espíritu.

En consecuencia, las normas específicas que rigen la cuestión deben ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente injustas –habida cuenta la conducta inveteradamente observada por la demandada- no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:16; causa “Mary Quant Cosmetics Limited c/ Roberto L. Salvarezza”, del 31 de julio de 1980).

Ello así, pues si bien es cierto que la primera exigencia de cualquier método hermenéutico en la interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, también lo es, y desde el plano normativo, la de estimar que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema a que está engarzada, es la consideración de sus consecuencias" (Fallos: 234:482; 295:1001).

**VI.-** Que, bajo tales premisas, corresponde dejar sentado que el “debido proceso adjetivo” en el procedimiento administrativo resulta una derivación o modulación del derecho fundamental al debido proceso, en su faceta formal, es decir, la aplicación de las garantías y defensas del derecho constitucional a la defensa -consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional- para el ámbito de los procedimientos administrativos (confr. HUTCHINSON, Tomás. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos: Ley Nº 19.549. Tomo 1. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1997.; DROMI, Roberto. El procedimiento administrativo. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996; CASSAGNE, Juan Carlos. Derecho Administrativo. Tomo II. 6 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.; CANOSA, Armando: Alcances de la denominada tutela administrativa efectiva. Circular Letter, n. 50. Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública. In: www.revistarap.com.ar; CANOSA, Armando. El debido proceso adjetivo en el procedimiento administrativo. In: CASSAGNE, Juan Carlos (Org). Procedimiento y Proceso administrativo. Buenos Aires: Lexis Nexis - UCA., 2005.; ABERASTURY, Pedro; CILURZO, Rosa. Curso de procedimiento administrativo. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, entre otros).

En prieta síntesis, cabe afirmar que el administrado tiene facultades para que sean tenidas en cuenta sus pretensiones y cuestionamientos, los cuales se pueden demostrar vía los instrumentos e institutos de los que dispone, por medio de los mecanismos procesales atinentes, y que todo ello se plasme posteriormente en una decisión fundada por el juzgador.

En este sentido, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en el informe 105/99 (caso “Palacios, Narciso c/ República Argentina”) sostuvo que el derecho a la tutela judicial efectiva y al debido proceso, garantizado por los artículos 8° y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, imponen una interpretación más justa y beneficiosa de los requisitos de admisión –en este caso en sede administrativa- y, por el principio pro actione, deben interpretarse en el sentido más favorable a la jurisdicción.

Tales cláusulas son complementadas por los Pactos Internacionales en materia de Derechos Humanos (con alcance a las personas colectivas), en cuanto consagran el principio de tutela judicial efectiva (art. 8, inciso 1°, del Pacto de San José de Costa Rica): “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otra índole”.

Dicha norma, que reconoce expresamente el llamado “debido proceso legal”, ostenta indudable rango constitucional en nuestro ordenamiento, y contiene el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales para que pueda hablarse de verdaderas y propias garantías judiciales según la Convención

Americana sobre Derechos Humanos (vide, Opinión Consultiva N° 9, CADH, párrafo 28, del 6 de octubre de 1987), por lo que su estricta observancia deviene inexcusable.

El artículo 18 de la Constitución Nacional establece, como principio fundamental, la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos, debiendo procurarse, en lo esencial, que la libertad de defensa no sea coartada por las leyes hasta impedirle (al justiciable) producir la prueba de su derecho, o ponerlo en condición desigual con los demás, ya que las directivas del artículo 18 de la Constitución Nacional suelen servir de guía para la interpretación de la voluntad legislativa, asegurando la búsqueda de la verdad material sobre la verdad formal y el ritualismo infecundo que suele ser fuente de injusticias, máxime cuando la aspiración de toda comunidad es la implantación de un orden social justo.

Es decir que, como pauta interpretativa, debe prevalecer la que tienda a la adecuada protección del derecho de defensa, de allí que cuando alguna duda pudiera subsistir sobre la irregularidad atribuida al acto de presentación formal en sede administrativa, debe estarse a la solución que evite conculcar garantías de neto corte constitucional (art. 18 CN).

Por ende, la garantía de defensa en juicio debe ser expresamente reconocida en el procedimiento administrativo. Cuando no se han respetado sus principios fundamentales y especialmente el derecho de ser oído y producir la prueba de descargo de la que el interesado quiera valerse “no se ha “preparado” la voluntad en la forma prevista por el orden jurídico” (Agustín A. Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, cap. IX, pág. 7).

**VII.-** Que, sobre el agravio en debate, el artículo 1014 del CÓDIGO Aduanero establece que “Si la notificación se hiciere por cédula en el domicilio, el funcionario o empleado encargado de practicarla dejará al interesado copia de la cédula, haciendo constar, con su firma, el día y la hora de la entrega. El original se agregará al expediente con nota de lo actuado, lugar, día y hora de la diligencia, suscripta por el notificador y el interesado, salvo que este se negare o no pudiere firmar de lo cual se dejará constancia”. Seguidamente el artículo 1015 del citado cuerpo legal indica que: “Cuando el notificador no encontrare a la persona a quien debiere notificar, entregará la cédula a otra persona de la casa, departamento u oficina o al encargado del edificio y procederá en la forma dispuesta en el art. 1014. Si no pudiere entregarla, la fijará en la puerta de acceso correspondiente a esos lugares”.

Que en la cédula de notificación obrante a fs. 75 de las actuaciones administrativas el oficial notificador, Eduardo O. López (DGA- Leg. 24814-2), informa que “me constituí en el domicilio de la calle … (en blanco) Nº... (en blanco) Piso … (en blanco), Depto. … (en blanco), de esta ciudad y no habiendo sido atendido por persona alguna, procedí a fijar una copia de la presente cédula y las copias indicadas en el anverso, en la puerta de acceso correspondiente a … (en blanco) precedentemente señalado/a. Bs. As. 25 de 09 de 2019, siendo las … (en blanco) horas.”

**VIII.-** Que, en tales condiciones, no debe perderse de vista que ante una plataforma fáctica similar, destacada doctrina concluye en que resulta nula la notificación si no se cumplen todos los recaudos legales (...) en el acta se debe expresar que, no encontrada la persona a quien se va a notificar, tampoco se halló a otra de la casa departamento u oficina, ni al encargado del edificio y que recién entonces se fijó la cédula en la puerta del edificio. (Santiago C Fassi, Cesar D. Yañez, Código Procesal Civil y Comercial. Comentado. T I p, 705.)

Ahora bien, no se desprende del sublite que se encuentre debidamente detallado en la cédula de notificación que el oficial notificador actuante haya cumplido con la obligación que el propio CÓDIGO Aduanero impone en su artículo 1015, es decir, fijar la cédula en la puerta de acceso a la oficina cinco en la planta baja del edificio

ubicado en  la Avenida Alicia Moreau de Justo 740, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Que es probable que el oficial notificador haya fijado la cédula de notificación del lado de afuera de la puerta de entrada al edificio, con el riesgo de que cualquier persona ajena pueda retirarla o desecharla. Al respecto, cabe remitirse a lo manifestado por la recurrente en su incidente de nulidad en sede aduanera, cuando señaló que  "...en el caso que nadie lo hubiera atendido, es impensado como es que el mismo ingresó al edificio y luego logró salir, ya que para abrir la puerta de calle desde adentro, también debe tocarse el timbre correspondiente a la unidad a la cual uno se dirigió, por lo que la misma fue fijada del lado de afuera de la puerta de entrada al edificio, es decir, al alcance de cualquier peatón que circulara por la vereda" (véase incidente de nulidad que luce a fs. 79/87 de las act. adm.).

Que en el acta de diligenciamiento no consta si el oficial verificó si había portería o personal dependiente del consorcio y si -en ese caso- intentó entregar la pieza a tal personal o bien solicitó que se le permitiera el ingreso al edificio para fijar la cédula de notificación en la puerta de la unidad funcional. Ante la ausencia de esas constancias, y no mediando prueba de que el servicio aduanero hubiere procurado por otros medios comunicarle al actor el acto impugnado, fijar la cédula en la puerta de acceso a un edificio no permite tener por válidamente cumplida en los términos del artículo 1015 del Código Aduanero la notificación pretendida.

Que la expresión "puerta de acceso" contenida en dicho artículo debe ser entendida como la puerta de la unidad funcional o departamento donde el contribuyente tiene su domicilio constituido, pues ese lugar -en concreto- es el elegido o denunciado para recibir las respectivas notificaciones.

**IX.-** Que, en tal sentido, señera jurisprudencia ha señalado –aunque en relación al procedimiento impositivo, al que cabe tomar como especial y preponderante referencia, habida cuenta la similar naturaleza y fines de ambos- que "...el carácter fehaciente del acta de notificación labrada en el marco del art. 100 inc. b) de la ley, acredita el hecho de haberse puesto el sobre cerrado conteniendo copia de la resolución en la puerta del domicilio, mas no demuestra que el destinatario de la comunicación la haya recibido, y ninguna disposición de la ley autoriza a dar por decaído el derecho de un contribuyente por el transcurso de un plazo del que no ha podido enterarse, encontrarse en pugna con el derecho de defensa en juicio (en este sentido, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, "Benigno SA s/ amparo", del 31/03/2000).

**X.-** Que, como corolario de lo expuesto, la notificación cuestionada en autos debe considerarse nula, siempre debiendo tenerse presente que la adecuada notificación de los actos tiene por objeto proporcionar a los litigantes la oportunidad de ejercer su derecho de defensa -consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional- con la amplitud que exige la garantía del debido proceso (cfr. Fallos: 339:1436).

Por ello, **VOTO** por:

**1)** Rechazar la cuestión previa opuesta por el Fisco Nacional y declarar la procedencia del recurso interpuesto.

**2)** Hacer lugar a la nulidad articulada por la recurrente.

**3)** Imponer las costas en el orden causado, en atención a las particulares circunstancias de la causa.

**La Dra. Sarquis dijo:**

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

**El Dr. Soria dijo:**

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

**1)** Rechazar la cuestión previa opuesta por el Fisco Nacional y declarar la procedencia del recurso interpuesto.

**2)** Hacer lugar a la nulidad articulada por la recurrente.

**3)** Imponer las costas en el orden causado, en atención a las particulares circunstancias de la causa.

Regístrese. Notifíquese. Firme que quede la presente, vuelvan los autos a la Vocalía instructora para tratar el fondo del asunto.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino, en su calidad de Vocal titular de la Vocalía de la 16° Nominación, Claudia Sarquis, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación y Juan Manuel Soria, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 18° Nominación.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.21 20:49:13 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.22 10:03:01 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.22 10:43:15 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.22 10:43:16 -03:00