República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111798389-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-01337864-APN-SGASAD#TFN; "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A" c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" y su acumulado EX-2023-14643183-APN-SGASAD#TFN;"EXPOFRUT ARGENTINA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A" c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", EX-2023-01337864-APN-SGASAD#TFN** y su acumulado **"EXPOFRUT ARGENTINA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación" EX-2023-14643183-APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "**ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.**", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución DE PRLA N° 9174/2018**, dictada en el expediente **SIGEA N° 12197-7064-2012**, en cuanto en el art. 3° formula cargo a la importadora y a la compañía aseguradora, por tributos adeudados por la suma de U$D 5.033,47 y $ 10.002,36 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, respecto al **Despacho de Importación Temporaria Nº 07001IT14002413W**. Indica que respecto de la aseguradora, el fallo recaído determina su responsabilidad en la medida de la extensión del seguro, que en el caso asciende a la suma de $202.800 (póliza 933752). En primer término plantea la nulidad del acto de apertura de sumario, en atención a que dicha resolución incumple las previsiones establecidas en el art. 1094 del CA, por lo que considera que el acto es nulo de nulidad absoluta. También sostiene que carece de entidad suficiente para producir la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco debido al incumplimiento de la exigencia impuesta por la ley de notificar dicho acto. En segundo lugar, plantea que se vulneró su derecho de defensa y que la acción del Fisco para percibir tributos se encontraba prescripta al momento de la notificación de la resolución cuestionada. Entiende que el procedimiento cuestionado excedió todo parámetro de razonabilidad de duración de un proceso aduanero, toda vez que se le impone esgrimir en esta instancia defensas absolutamente imposibles de acreditar, porque ha vencido el período de custodia de la documentación aduanera, ya que el proceso ha tenido resolución a 15 años del vencimiento. En tercer lugar, y como de previo y especial pronunciamiento, plantea las excepciones de nulidad y prescripción, ya que sostiene

que al momento de efectuarse la notificación del fallo recurrido el plazo de prescripción se encontraba ampliamente vencido conforme art. 805 inc a). En subsidio plantea la prescripción de los impuestos, cuestiona la legitimidad de la determinación tributaria, la improcedencia del reclamo por percepciones, la incorrecta determinación del impuesto a las ganancias y por último cuestiona la liquidación de los intereses. Finalmente, ofrece prueba, solicita se dicte sentencia y se deje sin efecto el cargo fomulado a su representada, con expresa imposición de costas.

Por su parte, la firma importadora "**EXPOFRUT ARGENTINA SA"** interpone también recurso de apelación contra la citada **Resolución DE PRLA N° 9174/2018,** dictada en el expediente **SIGEA N° 12197-7064-2012** en cuanto en su art. 1° dispone archivar el sumario en los términos de la Instrucción General N° 9/17, y en el art. 3° le formula cargo por tributos adeudados por la suma de U$D 5.033,47 y $ 10.002,36 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, respecto al Despacho de Importación Temporaria Nº 07001IT14002413W. Realiza un breve relato de los antecedentes de la causa y expresa agravios. En primer lugar plantea la nulidad de todo lo actuado y en especial de la resolución apelada. Expresa que, recién toman conocimiento de la denuncia a casi 15 años de vencida la temporal, sin que se haya emitido ni corrido la vista correspondiente (cita los arts. 1101 y 1103 del CA), vulnerando su derecho de defensa tutelado por el art. 18 de la CN y los principios del debido proceso y legalidad. Es por ello, que solicita se declare la nulidad absoluta de la Resolución apelada y por ende, la prescripción de la acción del fisco para reclamar los tributos. Cita Jurisprudencia en apoyo a su postura. En segundo lugar plantea la prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos y el plazo razonable. Asimismo, sostiene que todo lo actuado en las actuaciones administrativas también es nulo de nulidad absoluta por cuanto vulnera el derecho de defensa y el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, atento a la dilatada tramitación de la presente causa que conlleva también a que no tenga oportunidad de ejercer su defensa dentro de un plazo razonable. Por último, impugna la liquidación por resultar improcedente el reclamo de los anticipos de IVA Adicional e Impuestos a las Ganancias por aplicación del fallo "CLADD". Ofrece prueba y solicita se declare la nulidad de todo lo actuado y la prescripción de la acción del fisco, con expresa imposición de costas.

II.- Que la representación fiscal, en primer lugar, contesta el traslado del recurso interpuesto por " **ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA**", relata los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Contesta los agravios de la actora y sostiene que se cumplieron los requisitos establecidos en el art. 1094 del CA, como así también que para que se declare la nulidad pretendida se debe demostrar el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca. Sostiene ademas que, si el defecto es subsanable en un recurso o en un proceso judicial posterior se considera que no se ha violado el derecho de defensa. En relación al agravio de prescripción opuesto por la actora, manifiesta que, el auto de apertura de sumario no necesita ser notificado a efectos de interrumpir la prescripción, por lo que se encuentra plenamente vigente la acción para reclamar los tributos. A continuación, se allana respecto al IVA adicional y el impuesto a las ganancias y se manifiesta respecto al plazo razonable, sosteniendo que el servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero y que la actividad desplegada fue conforme a derecho. Contesta el resto de los agravios, se explaya sobre la finalidad del seguro de caución y el alcance de la garantía y la tasa de interés aplicable. Por último ofrece las actuaciones administrativas y solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

Que, en segundo lugar, la representación fiscal también contesta el traslado del recurso interpuesto por la firma importadora "**EXPOFRUT ARGENTINA SA"**, relata los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. En primer lugar hace referencia al archivo de la IG 9/17, sostiene que la palabra "archivo" se refiere a una acción tendiente a poner fin

a la investigación infraccional; y que al disponer del cobro de los tributos, la palabra archivo refiere a la separación definitiva entre una imputación infraccional y una liquidación tributaria, que de ser formulada, deviene en consecuencia originaria. Por lo tanto, la actora debería haber ocurrido por la vía pertinente, que no es otra que la establecida por el art. 1053 inc. a) del CA. En este sentido, la nulidad planteada por la actora respecto a la falta de corrida de vista del art. 1101 del CA, no debería prosperar, por cuanto ese artículo refiere a un procedimiento infraccional que ha resultado archivado. Por otro lado, afirma que la importadora no ha podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta por el art. 970 del CA y que el accionar de la DGA ha sido ajustado a derecho. Indica que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherente al régimen de importación temporal recae exclusivamente sobre la importadora, es ella quien debe demostrar con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido con la totalidad de sus obligaciones dentro del plazo otorgado. A continuación, se allana respecto al IVA adicional y el impuesto a las ganancias y se manifiesta respecto al plazo razonable, sosteniendo que el servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero y que la actividad desplegada fue conforme a derecho. Contesta el resto de los agravios, se explaya sobre la finalidad del seguro de caución, el alcance de la garantía y la tasa de interés aplicable. Por último ofrece las actuaciones administrativas y solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que, con fecha 25 de abril de 2023, se resuelve acumular el expediente **“EXPOFRUT ARGENTINA SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación” EX-2023-14643183-APN-SGASAD#TFN** a la causa **“ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A” c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación”, EX-2023-01337864-APN-SGASAD#TFN.**

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12197-7064-2012 se inician a fs. 1/3 con el Acta de Denuncia n° 2459/2012 de fecha 26/12/2012. A fs. 6 se grega copia de la destinación 07 001IT14002413W, a fs. 7 copia de CTC y a fs. 12 obra agregada la carpeta original de la destinación de importación antes citada. A fs. 14 se afora la mercadería y a fs. 17 se liquidan los tributos. A fs. 18 con fecha 9/12/2013 se dispone instruir sumario. A fs. 21 se agrega la determinación de multa y tributos y a fs. 22 se hace constar que se procedió a la consulta del sistema SUMARCHI con resultado negativo. A fs. 23 el 28/11/2018 se dicta la Resolución DE PRLA N° 9174/18 apelada en autos y se le notifica a la compañía aseguradora y a la importadora el 19/12/2022, conforme SICNEAS de fs. 27 y 28 respectivamente**.**

V.- Que mediante PV-2025-108502722-APN-VOCXIV#TFN se declara de previo y especial pronunciamiento las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por las actoras y se elevan los autos a la Sala E que por el IF-2025-111123267-APNVOCXIV# TFN lo pasa a sentencia.

VI.- Que corresponde analizar en primer lugar la nulidad opuesta por la coactora **EXPOFRUT ARGENTINA SA**, en cuanto señala, que no fue citada en el sumario administrativo, vulnerando así su derecho de defensa.

Cabe señalar que de la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-7064-2012, surge que todo el procedimiento administrativo tuvo por finalidad investigar si se había cometido la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero. Ello, en razón de considerar el servicio aduanero el incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del mentado régimen, en relación a la mercadería importada temporariamente por el importador, al amparo de la destinación N° 07 001 IT14 002413 W.

Que el servicio aduanero al dictar la resolución apelada en autos, en su artículo 1° ordenó el archivo del sumario de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General 09/17 (DGA), y en su artículo 3° formula cargo por tributos adeudados con relación al despacho de importación en trato.

Que la mencionada Instrucción General 09/17 (DGA) fue dictada con el objeto de establecer las pautas procedimentales que habilitan a los jueces administrativos a disponer el archivo de las actuaciones sumariales en las que se investiga la presunta comisión de infracciones aduaneras cuyos montos tornen antieconómico instrumentar y continuar las medidas implementadas tendientes a lograr su cobro. Por consiguiente, determinó el archivo de las actuaciones cuando el importe de la multa mínima no alcanzara la suma de Pesos Treinta Mil ($30.000), ello siempre que el presunto infractor no tuviere registrado antecedentes de casos archivados por el art. 970 del C.A., dentro de los últimos doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la presunta infracción.

A su vez mediante dicha instrucción se establecieron las áreas intervinientes en las que resulta obligatorias la aplicación de la misma, el procedimiento a seguir por las referidas áreas y los requisitos que deben cumplirse para hacer efectivo lo dispuesto en la Instrucción, es decir, archivo provisorio de los sumarios.

Que en razón de ello, el servicio aduanero dispuso en la resolución aquí apelada, el archivo de la denuncia por la presunta infracción en virtud de la liquidación efectuada a fs. 21 del expediente administrativo, que arrojó un monto inferior en concepto de multa mínima ($23.579,12), ello con fundamento en que la firma importadora carecía de antecedentes que la inhiba de dicho tratamiento.

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la resolución resultó condenatoria para la importadora –apelante en autos-, ello si se tiene en cuenta que se formuló cargo por los tributos que se consideraron adeudados, e implícitamente se tuvo por configurado el incumplimiento del régimen de importación temporal, de conformidad con lo dispuesto en el art. 274 del CA.

Que, a su vez, el servicio aduanero dispuso a fs. 18 que se instruya sumario pero omitió correr vista de lo actuado conforme los dispuesto en el art. 1101 del CA a la presunta responsable de la infracción, de las obligaciones tributarias emergentes del DIT en cuestión, limitándose a dictar la resolución que se apela en la causa disponiendo el archivo del sumario en los términos de la Instrucción Gral. 09/17 y la formulación del cargo a la importadora por los tributos adeudados por el presunto incumplimiento del DIT N°07 001 IT14 002413 W .

Que el art. 1101 del C.A. 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 conforme surge de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, luego del dictado de la instrucción de sumario de fs. 18 ninguna intervención se le otorgó ni a la importadora ni a la compañía aseguradora, ya que los actos procesales cumplidos posteriormente, en su totalidad, fueron realizados por el servicio aduanero. Es decir, no existió la oportunidad de acompañar o, en su caso, solicitar el agregado de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación temporal.

Que a mayor abundamiento, las actoras recién toman conocimiento del sumario administrativo al notificarse del dictado de la Resolución DE PRLA N° 9174/2018, apelada en autos, sin que con anterioridad se las citara a tomar vista de los actuados a fin de poder esgrimir las defensas de que pudieran valerse, todo ello, en abierta violación de lo establecido en el art. 1101 del C.A.

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia del reclamo tributario que pretende

realizar la Administración, y es en el marco del mismo donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en consecuencia, la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), dando vista a la imputada en relación a la infracción endilgada y citando a la aseguradora por resultar, en su caso, garante de la obligación tributaria, a fin de que aporten la documentación que creyeran idónea, importando dicho procedimiento, la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

Que por su parte, la L.N.P.A., de aplicación supletoria a los procedimientos que se cumplen ante el servicio aduanero, establece en el art. 7°, inc. d), que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que, en consecuencia, no cabe duda que la omisión de correr vista de los actuados, desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con la notificación de la resolución apelada.

Que, por todo lo expuesto, cabe concluir que la omisión de correr la vista del art. 1101 del C.A., en el sumario que diera origen a esta causa, torna nulo lo actuado en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12197-7064-2012, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

Que resulta necesario destacar, que previo a disponer el archivo de la multa, correspondía que el servicio aduanero determinara en forma fehaciente si se habría configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A., que se le imputa a la importadora, que daba lugar a la aplicación de la pretendida multa y a los tributos que ahora se pretenden exigir a la firma importadora.

Que, en consecuencia, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 970 del CA, que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

Que, en definitiva, corresponde declarar la nulidad del art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 9174/2018 en cuanto intima el pago de tributos a las actoras, con costas al fisco.

VII.- Que la forma en que se resuelve la presente torna inoficioso el examen de las demás cuestiones planteadas por las actoras.

Por ello, voto por:

1.- Declarar la nulidad del art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 9174/2018 en cuanto intima el pago de tributos a las actoras.

2.- Costas al fisco.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en los considerandos I a V del voto de la Dra. Claudia B.

Sarquis.

II.- Que, con fecha 26/12/2012, se formula la denuncia por presunta infracción del art. 970 del C.A, seguidamente luce aforo y liquidación de tributos, y luego se dispone la instrucción de sumario el 9/12/2013. En tales condiciones, previa liquidación de multa, tributos, consulta de garantías y constancia de la inexistencia de antecedentes infraccionales de la sumariada, se dictó la resolución ahora apelada.

Que, en efecto, la disposición aduanera atacada, fue dictada en cumplimiento de la IG N° 9/17 de la D.G.A., por la cual, al tiempo que dispone el archivo de la denuncia infraccional, ordena formular cargo por los tributos que considera adeudados.

Que el servicio aduanero ha omitido la consideración de que el archivo de la denuncia revestía **carácter provisorio** hasta que transcurra el plazo de doce meses, vencido el cual, de no mediar otras sanciones que en su conjunto superen el monto fijado, el archivo devenía definitivo. Por tal motivo la Resolución DE PRLA n° 9174/2018 no puede considerarse definitiva y sólo puede reconocérsele efectos de intimación al pago de tributos.

Que, en virtud de ello, devienen nulas las notificaciones que lucen a fs. 27 y 28 de los antecedentes administrativos, en las que incorrectamente se indica que la resolución es definitiva así como, que contra tal acto administrativo procedía la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 1132 del C.A.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad de las notificaciones de la resolución DE PRLA n° 9174/2018 dirigida a ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA y EXPOFRUT ARGENTINA SA, con costas a la demandada.

III.- Que, asimismo, considero necesario expedirme respecto del planteo de prescripción opuesto por las coactoras, respecto de la acción del Fisco para percibir tributos, toda vez que el mismo incide en la continuidad de las actuaciones acorde se resuelve.

Que conforme lo establecido en el art. 803 del C.A., la acción para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, prescriben por el transcurso de cinco años, los que en el caso comenzaron a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se configura el hecho gravado (art. 804 del C.A.). Es decir que, en el caso de autos, la acción aduanera comenzó a correr el 1º de enero de 2009.

Que teniendo en consideración la fecha del vencimiento de la destinación de importación temporaria en cuestión (4/4/2008) -conforme surge de fs. 13 de las actuaciones administrativas-, y la fecha en que se dicta el auto de instrucción de sumario (9/12/2013), se concluye que no se constata en autos la pretendida prescripción de la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos, por cuanto el dictado del auto que ordenó la apertura del sumario ha suspendido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo dispuesto en el art. 805, inc. a), del CA; sin exigirse la notificación del referido auto.

Que, por los motivos expuestos, corresponde desestimar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas.

IV.- Que el artículo 1104 del Código Aduanero dispone que dentro del plazo previsto en el artículo 1101 del mismo cuerpo legal, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo.

Que, por lo tanto, corresponde devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de

Actuación n° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, subsanando las irregularidades incurridas, imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el art. 1101 del CA.

Que en la forma en que se resuelve, no corresponde el tratamiento del resto de los planteos realizados.

Por ello, VOTO por:

1.- Declarar la nulidad de la notificación de la resolución DE PRLA n° 9174/2018 dirigida a las firmas ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA y EXPOFRUT ARGENTINA SA, con costas al fisco.

2.- Rechazar el planteo de prescripción opuesto por las coactora, con costas.

3.- Disponer la devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación N° 1 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero (Ley Nro. 22.415).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Declarar la nulidad del art. 3 de la Resolución DE PRLA N° 9174/2018 en cuanto intima el pago de tributos a las actoras.

2.- Costas al fisco.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.07 14:44:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.07 17:55:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.07 19:50:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.07 19:52:39 -03:00