Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-122085364-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;EX-2021-120797268- -APN-SGASAD#TFN;ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2021-120797268- -APN-SGASAD#TFN: "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que vuelven los presentes a esta Sala en virtud del fallo emitido por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (dictado en fecha 12/12/2024, en autos 30033/20) que resolvió admitir el recurso interpuesto por la representación fiscal, revocar la sentencia emitida en fecha 26/08/2022 (registrada bajo el N° INLEG-2022-89857335-APN-VOCXXI#TFN) y, en consecuencia, remitir la causa para que este Tribunal se pronuncie sobre el fondo de la cuestión en debate.

<u>II.- Fundamentos de la apelación</u>: en fecha 13/12/2021 se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación (RE-2021-120796450-APN-SGASAD#TFN) contra la resolución arriba mencionada. En primer lugar, alega que se han producido omisiones en el trámite del expediente que acarrearían su nulidad. En particular, hace mención a que su mandante tomó conocimiento de las actuaciones recién al momento de notificársele el fallo condenatorio. Asevera que dichas omisiones constituyen un grave error en el procedimiento, configurando una violación del derecho de defensa y propiedad, colocando a la firma en una total situación de indefensión y privándola de ejercer oportunamente sus derechos. Asimismo, aduce que el transcurso de más de dieciséis años desde el vencimiento de la temporal hasta la notificación del acto administrativo condenatorio resulta incompatible con el debido proceso. Opone que ha operado la prescripción en los términos del artículo 803 del C.A. e

impugna la existencia de causales de suspensión o interrupción de la obligación tributaria. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y, asimismo, solicita que se deje sin efecto la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado: La representación fiscal, con fecha 22/03/2022, contesta el traslado del recurso (IF-2022-27256781-APN- DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas. En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos consignados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento o surjan de los antecedentes administrativos. Afirma que la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos adeudados no ha prescripto, toda vez que dicho plazo fue suspendido desde la fecha del dictado del auto de apertura de sumario. Asimismo, entiende que dicho acto cumple con los requisitos exigidos por la normativa aplicable y que, no obstante la evidente prolongación del trámite, la decisión debe ser mantenida. Agrega que la resolución que dispone la apertura de sumario no se encuentra dentro de aquellas que obligatoriamente deben ser notificadas. Finalmente ofrece como prueba el expediente administrativo, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-8151-2005 (RE-2022-27256405-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/2 con la copia de la Póliza N° 806640. A fs. 3/4 se agregan constancias del DIT N° 04001IT14002342U. A fs. 5 luce el acta de denuncia, de fecha 2/08/2010, formulada por presunta infracción al art. 970 del C.A. en relación a la firma MANULI PACKAGING S.A. A fs. 9/10 se adjunta informe con clasificación arancelaria, valor de la mercadería en infracción y liquidación de tributos. A fs. 11 obra el auto de apertura de sumario, de fecha 29/11/2010. A fs. 19 se agrega nueva liquidación por tributos y multa. A fs. 20 vta. se dispone correr vista de todo lo actuado a la firma imputada y citar a la aseguradora para que pueda presentarse y tomar parte en el sumario en cuestión, en los términos del artículo 1092 del C.A. A fs. 23/27 se presenta por apoderado ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., contesta vista y opone defensas. A fs. 38/40 se encuentra la resolución aquí apelada y su notificación (fs. 41/42).

V.- Que mediante PV-2025-121189813-APN-VOCXXI#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala “G” y por IF-2025-121447389-APN-VOCXXI#TFN pasaron a sentencia.

VI.- Que, en lo que hace al fondo de la cuestión, cabe aclarar que el cumplimiento del régimen de importación temporal no forma parte de los agravios de la recurrente, como tampoco existe documentación-en las actuaciones administrativas ni en el expediente principal-que permita acreditar la cancelación de la destinación en trato.

VII.- Que en cuanto a la responsabilidad de la aseguradora, destaco, tal como lo ha sostenido esta Sala en numerosos precedentes, que en razón de tratarse en la especie de la intervención de una compañía aseguradora mediante la extensión de un seguro de caución a favor del servicio aduanero, no estando regulada en particular la relación entre ese organismo y la aseguradora en la legislación del seguro, pero dándose la referida caución como una garantía en los términos de los arts. 453 inc. a) del CA, y no regulándose, tampoco, en dicho Código, específicamente la situación de ese garante frente al servicio aduanero eventual acreedor (salvo dos disposiciones relativas a la ejecución de la garantía, arts. 461 y 462 del C.A.), corresponde considerar a la mentada 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 de la fianza en el Código Civil y Comercial, de necesaria aplicación supletoria. En ese orden de ideas, el fiador (en este caso la actora aseguradora) puede oponer al acreedor (el servicio aduanero), todas las excepciones propias y aún las del deudor principal (importador), y puede intervenir en la contienda entre el acreedor y dicho deudor.

Que, así las cosas, lo que se pretende al citar al deudor solidario en el procedimiento en el que se debate la responsabilidad del deudor principal, es poner en su conocimiento las razones por las que se exige su cumplimiento de la obligación garantizada, el monto líquido de la suma cuyo pago se le reclama, el plazo de que dispone para cancelarla, etc., lo cual garantiza el ejercicio de sus derechos a ocurrir ante un organismo jurisdiccional y ejercer sus defensas, ofreciéndole la oportunidad de ser oído, antes de recaer una resolución en la que se encuentre involucrado. Al respecto no debe olvidarse que, como ya se señalara, el fiador puede oponer al acreedor, todas las excepciones propias y aún las del deudor principal. (conforme art. 1587 del Cód. Civil y Comercial de la Nación).

Queda claro, por lo tanto, que 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 (conf.: arts. 1580, 1590, 1591 del C.Civil y Comercial).

Que según surge del art. 462 del Código Aduanero y de las condiciones generales de la póliza el requerimiento de pago contra el asegurador sólo depende de la formulación del cargo al deudor principal, en cuyo procedimiento se le ha dado intervención al asegurador para garantizar su derecho de defensa.

Que, resulta claro que la DGA no se encuentra obligada a esperar que la resolución que formula el cargo se encuentre firme contra el importador para proceder luego a formular reclamo al asegurador. 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.

Que, por lo demás, el reclamo al asegurador al momento de la formulación del cargo, en el caso al momento de correr vista del sumario, le permite intervenir en su tramitación y ejercer debidamente los derechos de defensa que han sido referidos más arriba.

Que, así las cosas, corresponderá confirmar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravios, y **delimitar la obligación tributaria respecto de la aseguradora al monto incluido en la póliza N° 806640.**

VIII.- Que en cuanto a la liquidación tributaria de fs. 19, se advierte que también fueron incluidos los rubros de derecho adicional y las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, cabe tener presente la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos in re “IEF Latinoamericana SA (TF 16.912-A) c/ DGA” que remitió a la causa “Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.”, en la que se sostuvo que el derecho adicional resulta aplicable en aquellos casos donde se

ha registrado una solicitud de destinación para consumo con posterior autorización por parte del servicio aduanero, y no en los casos en que corresponde imponer la sanción prevista en el art. 970 del C.A. por incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería con anterioridad al vencimiento del plazo acordado.

Al respecto sostuvo que *"...no puede afirmarse sin más que hubo una imprevisión en el autor de la norma por la sola circunstancia de que ese recargo lo haya dispuesto únicamente para quien solicite expresamente la nacionalización de la mercadería. En efecto, quien no regulariza en término la situación de los bienes es pasible de las sanciones previstas por el art. 970 del Código Aduanero, pues tal conducta constituye en principio- una infracción prevista y penada por ese cuerpo legal. De tal manera, la autoridad que dictó la referida resolución 72/92 (en el caso la resolución 1439/96) puede haber considerado, como una solución razonablemente posible, que para el infractor era suficiente la aplicación del citado art. 970, y que no se justificaba imponerle, además de la sanción allí establecida, y del pago de los derechos de importación vigentes al vencimiento del plazo para reexportar (...) un recargo adicional como el discutido en el sub examine."* (página 6, considerando 9), párrafo tercero). Por otro lado, debe recordarse que la Corte Suprema "sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos (...) De esa doctrina, y de la de Fallos 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal..." (C.S.. "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, Fallos, 307-1094 y sus citas).

En el caso de autos, no corresponde el pago del derecho adicional previsto por el art. 23 del Decreto 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación. Ello así, en razón de que aquí se trata de una importación a consumo irregular proveniente de una operación de importación temporaria "nacionalización ficta", penada mediante la infracción prevista del art. 970 del C.A.

Asimismo, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343- A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de 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. 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 período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)"*.

Que, justamente, sobre esa base, concluye que *"(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. 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 período fiscal*".

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 19 de las act. adm., sin incluir las percepciones de IVA y ganancias (conf., a la doctrina reseñada por la CSJN), conforme se detalla a continuación:

ITEM 1		
BASE TRIBUTOS		
V.A	**28.427,06**	
D.A	**0%**	**0,00**
D.I	**16,0%**	**4.548,33**
T.E	**0,5%**	**142,14**
BASE IVA	**33.117,52**	
IVA	**21%**	**6.954,68**
IVA ADIC.	**0%**	**0,00**
IIGG	**0%**	**0,00**
TOTAL		**11.645,15**

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS POR LA DIT N° 04001IT14002342U SON $ 11.645,15.

En cuanto a la póliza N° 806640 (conf. fs. 14/15 vta. de las act. adm.) surge que se garantizó el pago hasta la suma máxima de $32.000 y, teniendo en cuenta la reliquidación efectuada, el monto queda incluido dentro de dicho límite.

En cuanto al pago que la actora da cuenta en el escrito y VEP incluidos en el RE-2025-108735848-APN-DTD#JGM, la autoridad aduanera deberá tenerlo en cuenta a los efectos que estime corresponder.

IX.- Que respecto de los intereses, es ya pacífica jurisprudencia que, como principio general, el garante

responde por los intereses debidos por el deudor principal, es decir la importadora (básicamente, por aplicación del art. 1580 del C. Civil y Comercial), lo que así corresponde cuando –obviamente- la mora de dicho deudor principal es anterior a la propia mora del garante, y que, también como principio general, el garante responde por los intereses de su propia mora cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal (es decir que en tal supuesto los intereses debidos por el garante se calculan desde antes de los intereses que individualmente debe el deudor principal).

Por lo tanto, los intereses corren desde el ***12/10/2012*** (cfr. constancias de notificación de la importadora a fs. 22-en fecha 28/09/2012- y fecha de recepción del escrito de contestación de la corrida de vista de la actora, de fecha 22/02/2013, a fs. 27 vta. de las act. adm.), ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

Que respecto del pago de los accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad.

Que, por las razones expuestas precedentemente, no cabe más que confirmar parcialmente la resolución aduanera apelada, con costas conforme los respectivos vencimientos.

X.- Que, de acuerdo a todo lo considerado, corresponde practicar la regulación de honorarios a favor de la representación fiscal y del Dr. Bendayan por su actuación en la presente causa.

Que, respecto de las pautas a tener en cuenta para la determinación de dichos emolumentos, cabe señalar que deberá tenerse en consideración el monto del asunto, la calidad y extensión de la labor profesional efectuada, la cual se ha desarrollado en una etapa. A tales fines resultan de aplicación, en virtud de lo dispuesto por el art. 1163 del C.A. y las circunstancias de autos, los artículos 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29, 51 y 52 de la Ley 27.423.

Que, efectuada dicha distinción, de acuerdo a la doctrina del fallo plenario de la C.N.A.C.A.F. del 12/07/07 in re *"PITCHON, GABRIEL c/ Estado de Israel y otros s/juicio de conocimiento"* que, mencionando el precedente de la Corte Suprema in re *"Autolatina Argentina S.A. (TF 11.358-A) c/DGI"*, deja sin efecto la doctrina del fallo plenario *"Unola Argentina Ltda. c/ YPF s/ contrato administrativo"* del 23/09/03, se estima equitativo que el monto del proceso deberá integrarse con el importe de los tributos con más los intereses devengados sobre dicho importe.

Que. asimismo, es dable remarcar en este caso los honorarios se establecen en un valor expresado en Unidad de Medida Arancelaria (UMA), resultando de aplicación lo dispuesto por la Resolución SGA 2226/2025, conforme Acordada CSJN N° 30/2025, en cuanto fija el valor de una (1) UMA en la suma equivalente a pesos setenta y siete mil doscientos veintinueve ($ 77.229) a partir del 1 de agosto de 2025.

Que, en caso de corresponder, deberá agregársele a la regulación a practicar el monto devengable en concepto de IVA atento a la condición que reviste el letrado actuante (conf. Resolución General AFIP N° 689/99).

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 7512/2015, dictada por

el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 17/11/2015, en la actuación SIGEA N° 12197-8151-2005, declarando que la actora adeuda la suma de **PESOS ONCE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y CINCO CON 15/100 CVOS. ($ 11.645,15)**, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 41 % a cargo de la actora y en un 59 % a cargo del Fisco.

3).- Regular los honorarios del Dr. Eduardo Javier Bendayan por su actuación profesional ante este Tribunal en el doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de la actora, por el total de 3 UMA equivalentes a la suma de pesos doscientos treinta y un mil seiscientos ochenta y siete ($ 231.687.-) de los cuales queda a cargo de la propia parte el 41%, es decir, 1,23 UMA, correspondiendo a la suma de pesos noventa y cuatro mil novecientos noventa y dos ($ 94.992.-) y el 59% a cargo del Fisco Nacional, ello es 1,77 UMA equivalente a la suma de pesos ciento treinta y seis mil seiscientos noventa y cinco ($ 136.695.-). Se deja constancia que las retribuciones del letrado interviniente no incluyen el I.V.A., monto que deberá adicionarse en caso de corresponder conforme a la subjetiva situación que revista el profesional beneficiario frente a dicho tributo.

4).- Regular los honorarios de la representación fiscal por su actuación ante este Tribunal en 1,23 UMA, equivalentes a la suma de pesos noventa y cuatro mil novecientos noventa y dos ($ 94.992.-), los que quedan a cargo de la actora. Se deja constancia que dicho monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente la descripción efectuada por el vocal preopinante con relación al objeto del proceso, los fundamentos de la apelación y la contestación del traslado (considerandos I, II y III). Considero, a su vez, a diferencia de lo manifestado por el voto que me precede, que, a pesar de lo decidido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal mediante su sentencia del 12 de diciembre de 2024, se debe insistir con la revocación de la Resolución DE PRLA n° 7512/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 17 de noviembre de 2015. En efecto, a mi entender, en virtud de las circunstancias de hecho involucradas en la presente *litis*, la autoridad aduanera no llegó a respetar, en instancia administrativa, ciertos principios básicos vinculados con el desarrollo del procedimiento en un plazo razonable. Por consiguiente, a los fines de brindar un fundamento adecuado, se presentará, en un primer momento, una descripción sucinta de los hechos involucrados, para luego adentrarse en el examen de la cuestión preliminar planteada.

II. El *sub examine* tiene su origen en el incumplimiento del régimen de destinación suspensiva de importación temporal por parte de la firma *Manuli Packaging Argentina* S.A. En efecto, mediante el despacho de importación temporaria n° 04 001 IT14 002342 U, oficializada el **1° de abril de 2004**, dicha empresa importó una cierta cantidad de mercadería con el objetivo doble de someterla a un proceso de transformación y de rexportarla previo al vencimiento del plazo correspondiente, es decir, con anterioridad al **6 de abril de 2005**. En virtud de la constatación del incumplimiento de las obligaciones emergentes del

régimen de importación temporaria, la autoridad administrativa competente labró el Acta de Denuncia pertinente el **2 de agosto de 2010** (más de 5 años *a posteriori* del vencimiento de la destinación suspensiva), con la finalidad de imputarle a la firma importadora la infracción tipificada mediante el art. 970 del C.A. (ver a fs. 5 de las actuaciones administrativas n° 12197-8151-2005). Consecuentemente a ello, luego de haber elaborado y presentado el Informe vinculado con la clasificación arancelaria, la valoración de la mercadería en infracción y la liquidación de tributos (a fs. 9/10 *ibid*.), el 29 de noviembre de 2010 se dispuso el auto de apertura del sumario (a fs. 11 *ibid*.). No obstante, luego de agregar una nueva liquidación por tributos y multa (a fs. 19 *ibid*.), se decide correr vista de todo lo actuado en sede administrativa el **18 de septiembre de 2012** (más de 7 años luego del vencimiento de la destinación suspensiva).

La firma *Aseguradora de Créditos y Garantías* S.A., y no aquella importadora (*Manuli Packaging Argentina* S.A.), presentaría, en tiempo y forma, el correspondiente escrito, con la finalidad de contestar la vista y oponer defensas (a fs. 23/27 vta., *ibid*.). Entre los argumentos presentados, la aseguradora manifestaría, sobre la base de lo dispuesto por el art. 803 y concordantes del C.A., que la acción para percibir tributos se encontraba prescripta. En este sentido, agregaría el verse obligada a oponer dicha defensa "…habida cuenta [de] que el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la temporal en trato a la fecha, implica la desnaturalización del régimen de garantía al afectar la posibilidad de ejercer una adecuada defensa de los intereses de mi parte e incluso el eventual ejercicio de la acción de regreso contra la tomadora. Asimismo, cabe señalar que la liquidación del tributo y su comunicación se produjo también años después de haber ocurrido el hecho imponible y dado el trámite del procedimiento no deben validarse causales de suspensión o interrupción". Por otra parte, entre los elementos de prueba ofrecidos, figuraban: *i)* la citación al despachante de aduana interviniente a los fines de que declare sobre la regularización de la importación temporal (prueba testimonial) y; *ii)* la citación o el libramiento de un oficio a la sumariada (o, en su defecto, a las áreas administrativas competentes de la Dirección General de Aduanas y de la Dirección General Impositiva) con el objetivo de identificar su situación tributaria frente a determinados impuestos, y de obtener cierta información sobre la operación de importación temporaria sometida a examen (prueba informativa). Por otra parte, en su petitorio, remarcaría que "[s]e tenga presente la prueba ofrecida con carácter subsidiario y se ordene su producción en caso de defecto respecto de ella en la defensa por parte del sumariado".

Mediante el proveído del **3 de febrero de 2014** (ver a fs. 31 *ibid*.), la autoridad aduanera correspondiente tendría por contestado el traslado oportunamente efectuado y, con relación a la prueba ofrecida, determinaría lo siguiente: "[a] la Testimonial: [téngase] presente en caso de corresponder, sin perjuicio de ello, se procede a citar a la firma importadora, conforme surge de autos. A la Informativa: se tiene por cumplida con la citación a la sumariada, con los recaudos de la ley. A los informes a las dependencias competentes de esta Dirección, se tiene presente, en caso de corresponder". A su vez, en lo que respecta a la oposición de la prescripción de la acción para percibir los tributos, el Sr. Jefe de la División pertinente manifestaría que el auto de apertura del sumario habría traído como resultado la interrupción de aquella, "…conforme los términos del art. 937, inc. *a)*, del C.A." (disposición, esta última, vinculada con las causales de interrupción de la prescripción de la acción para imponer penas). Sin haberse determinado, mediante el análisis de las actuaciones administrativas involucradas en la presente *litis*, acto procedimental de relevancia, con posterioridad al 3 de febrero de 2014, que pudiera afectar el desarrollo normal y

razonable de las actuaciones, la Resolución DE PRLA n° 7512, objeto del presente recurso, se dictó el **17 de noviembre de 2015**, y su correspondiente notificación a los involucrados, recién tuvo lugar el **6 de diciembre de 2021** (más de seis años con posterioridad al dictado del acto administrativo, y más de 16 años luego del surgimiento del correspondiente hecho imponible).

III. En virtud de lo desarrollado con anterioridad, encuentro que las particulares circunstancias de la causa llevan a declarar la invalidez del procedimiento sustanciado en estos actuados por no haberse observado pautas temporales razonables. El art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, disposición que otorga jerarquía constitucional a diversos instrumentos internacionales vinculados con la protección de los derechos humanos, obliga a tener en cuenta que el art. 8, inc. 1°, del Pacto de San José de Costa Rica, referente a las garantías judiciales, prescribe no solo el derecho a ser oído, sino también el de ejercer tal derecho con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable. A su vez, el art. 25 del mismo instrumento internacional, al consagrar la protección judicial, asegura la tutela judicial efectiva contra cualquier acto que viole los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional, la ley o la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, aun cuando tal incumplimiento sea cometido por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

Por ende, considero importante remarcar que el derecho a ser notificado de un pronunciamiento judicial, sin dilaciones injustificadas, se manifiesta como un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que todos los órganos del Estado que ejerzan funciones jurisdiccionales deben respetar estas garantías judiciales, en todas las instancias del proceso (Corte IDH, caso *Tribunal Constitucional vs. Perú*, sentencia del 31 de enero de 2001, párr. 69; caso *Baena, Ricardo y otros vs. Panamá*, sentencia del 2 de febrero de 2001; y *Garantías judiciales en Estados de Emergencia (arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos)*, Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987. Serie A No. 9, párr. 27). En efecto, la exigencia de la notificación en un *plazo razonable* se incorpora como un objetivo de la administración, de forma tal que la eficiencia y la eficacia se logren si los tiempos que insumen resultan ser proporcionados.

Ahora bien, el referido análisis debe considerar las recientes reformas incorporadas por la ley N° 27.742 de “Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos” (B.O. 08/07/2024) (en adelante, ley “Bases”) a la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos (L.P.A.); y, particularmente, las incorporaciones realizadas al crear el art. 1° *bis*, mediante el cual se establecen los principios fundamentales del procedimiento administrativo, entre los cuales se destacan la juridicidad, razonabilidad y, crucialmente, el derecho a un plazo razonable. Este derecho implica que los procedimientos administrativos deben tramitarse y concluir en un tiempo adecuado, garantizando así una tutela administrativa efectiva. Es así que, la obligación de la Administración de dictar resoluciones y notificarlas a los administrados se refuerza en este contexto, en el que se resalta o subraya que la inacción o la dilación en los plazos administrativos puede vulnerar derechos fundamentales. Por lo tanto, la inusitada demora en la notificación de la resolución aquí apelada no sólo contraviene el principio de razonabilidad, sino que también podría interpretarse como una violación del derecho a la tutela administrativa efectiva. La ley “Bases” no sólo refuerza la necesidad de plazos razonables y la notificación oportuna, sino que también proporciona un marco jurídico que sostiene la exigencia de un procedimiento administrativo ágil y efectivo. En este sentido, entiendo que este Tribunal tiene el deber de asegurar que estos principios se

respeten, garantizando así los derechos de los contribuyentes frente a la maquinaria administrativa.

IV. Manifestada mi posición disidente con relación a la resolución del *sub examine*, corresponde a continuación presentar, a título de *obiter dictum*, algunas observaciones con respecto al alcance otorgado a lo dispuesto por el art. 805, inc. *a) in fine*, del C.A., por la Sala III de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal mediante su sentencia del 12 de diciembre de 2024. En efecto, en esta oportunidad, dicha Sala se manifestó de la siguiente manera: "…debe tenerse en cuenta que, según lo dispuesto en el artículo 805 del [Código Aduanero], la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende – en lo que aquí interesa – desde la apertura del sumario en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión. Resulta importante señalar que la causal de suspensión del plazo de prescripción prevista en el citado artículo 805, inc. *a)* del ordenamiento referido, fue ideada en consideración a que la acción del Fisco para percibir el tributo no se halla expedita debiendo esperarse hasta la finalización de la causa abierta para investigar la existencia de un ilícito aduanero […]. En el caso, la instrucción del sumario en los términos del artículo 1090, inc. *c)*, del Código Aduanero, dispuesta el 29/11/2010, suspendió el cómputo de la acción para percibir los tributos aduaneros. A su vez, por no existir aún un "pronunciamiento que habilite el ejercicio de la acción para percibir el tributo" […] el plazo de la prescripción de la acción tributaria se encuentra todavía suspendido […]. Esto, teniendo en cuenta que la resolución DE PRLA 75/15 dictada el 17/11/15, no reúne las cualidades para que el servicio aduanero ejerza la acción para percibir el tributo – en los términos del citado art. 805 del C.A. – y sólo estará en condiciones de ser ejecutada cuando aquella se encontrare firme […]" (CNACAF, Sala III, *in re* "Aseguradora de Créditos y Garantías SA (TF 120797268-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 12 de diciembre de 2024, considerando IV).

Sin embargo, la hermenéutica desarrollada con anterioridad no ha sido del todo apoyada por otras Salas del mismo órgano judicial. En efecto, mediante una interpretación conjunta de los artículos 805, inc. *a)* y 806, inc. *a)*, del C.A., y teniendo en cuenta los términos empleados en la primera disposición citada ("…hasta que recayere la decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo…" [*nuestro subrayado*]), la Sala V de la CNACAF entendió que el momento a partir del cual debía retomarse el plazo de prescripción de la acción para la percepción de los tributos era la fecha del dictado de la resolución oportunamente apelada, y no aquella a partir de la cual la decisión quedara firme (CNACAF, Sala V, *in re* "Carraro Argentina SA (TF 93194644-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 7 de julio de 2023, considerando VII). Para sustentar su posición, la Sala V haría referencia a que "…la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de su texto, y cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 329:3470, y sus citas, entre muchos otros). Asimismo, el "sentido corriente de los términos" debe analizarse como parte de un todo cuyo significado y alcance debe fijarse en función del sistema jurídico al cual pertenece", con el propósito de "garantizar una interpretación armónica y actual" de la disposición en juego (Corte IDH, Artículo 55 de la Convención Americana…, cit., párr.. 26), considerando 8) Fallos: 336:1024" (*ibid*.).

El Tribunal Fiscal de la Nación, por su parte, también se ha visto involucrado en interpretaciones

divergentes con relación al alcance otorgado a lo estipulado por el art. 805, inc. *a) in fine*, del C.A. Para alguno de mis colegas, a los fines de retomar el plazo de prescripción oportunamente suspendido, corresponde tener en cuenta *la fecha del dictado* de la resolución definitiva (TFN, Sala "F", *Race Logistic SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 37.944-A, voto en minoría de la Dra. Claudia B. Sarquís, considerando VI; TFN, Sala "G", *Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° EX-2019-75182991- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 8 de julio de 2022, considerando VI; TFN, Sala "G", *Carraro Argentina SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° EX-2019-93194644—APN-SGASAD#TFN, sentencia del 9 de septiembre de 2021, considerando VII). Para otros, la disposición citada hace referencia a *la fecha de notificación* de la resolución definitiva (TFN, Sala "F", *Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 38.942-A, sentencia del 18 de noviembre de 2022, considerando VI; TFN, Sala "F", *Compañía de Seguros la Mercantil Andina SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° Ex-2019-49882380-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 8 de noviembre de 2022, considerando VII; TFN, Sala "F", *Ingeniería y Computación SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 2019-49414636, sentencia del 18 de octubre de 2022, considerando VI; TFN, Sala "F", *Prudencia Compañía Argentina de Seguros SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 38.468, sentencia del 13 de abril de 2023, considerando VI; TFN, Sala "F", *Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 36.770-A, sentencia del 14 de noviembre de 2022, considerando V; TFN, Sala "F", *Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 39.770-A, sentencia del 13 de septiembre de 2021, considerando VI; TFN, Sala "F", *Héctor Enrique Mancini SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 33.969-A, sentencia del 26 de marzo de 2024, considerando IV; TFN, Sala "F", *Pilar Partes SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 32.704-A, sentencia del 2 de noviembre de 2021, considerando VI). Una tercera posición entiende que la fecha a considerar es aquella a partir de la cual queda expedita la resolución aduanera (TFN, Sala "F", *Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 33.449-A, sentencia del 11 de diciembre de 2023, considerando V; TFN, Sala "F", *Zurich Argentina Compañía de Seguros SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 31.699-A, sentencia del 12 de septiembre de 2023, considerando VII; TFN, Sala "F", *Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 30.362-A, sentencia del 10 de marzo de 2023, considerando VI; TFN, Sala "F", *Condor Group SRL c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación*, expediente n° 34.642-A, sentencia del 31 de julio de 2024, considerando VI).

Las diferencias manifestadas en cuanto al alcance otorgado a la disposición bajo examen, no hacen otra cosa que reflejar no solo la vaguedad o ambigüedad de los términos empleados por el legislador, sino también la tendencia de la autoridad jurisdiccional competente en identificar una hermenéutica que se concilie con los principios básicos relacionados con un procedimiento desarrollado en un plazo razonable. De hecho, si en la *litis* bajo examen se hubiese tenido en cuenta la fecha en que la resolución cuestionada hubiera quedado firme, habrían transcurrido más de dieciséis (16) años luego de haberse verificado el correspondiente hecho imponible).

En mi opinión, el asunto traído a debate, lejos de agotarse en la mera exégesis del art. 805 del C.A., nos conduce a una nueva reflexión que no puede quedar relegada al margen del expediente y debe dejarse expresamente plasmada en este pronunciamiento. En efecto, el contraste entre los actos que abren el sumario y aquellos que lo clausuran o deciden sobre la acción del Fisco impone distinguir, con rigor conceptual y sentido de justicia, los requisitos de eficacia que cada uno demanda, so pena de convalidar un sistema procesal asimétrico donde el tiempo se detiene o reinicia al arbitrio exclusivo de la Administración. Así, la apertura del sumario no constituye un acto meramente interno ni un trámite burocrático destinado a engrosar el expediente, sino el punto de partida de un contradictorio que afecta la esfera jurídica del encartado. Su oponibilidad frente al particular sólo se cumple con la notificación válida, pues de otro modo se consagraría un procedimiento secreto en el que la prescripción quedaría paralizada sin que el justiciable tuviera siquiera noticia de la imputación, en flagrante contradicción con el derecho de defensa que garantiza la Constitución.

Distinta es la lógica respecto de las decisiones que ponen fin a la suspensión del curso del plazo, pues aquí lo decisivo no es abrir el debate, sino evitar que la autoridad administrativa prolongue artificialmente su poder de persecución. En tales supuestos basta el mero dictado del acto administrativo, ya que condicionar su eficacia a la notificación implicaría otorgar al Estado la llave de un reloj que podría detener y reanudar a su antojo, con la sola excusa de no haber cumplido una carga que le incumbía. En este sentido, resulta inaceptable que el órgano que concentra la potestad de dictar y notificar pretenda beneficiarse de su propia omisión, configurando un inadmisible abuso procesal bajo el disfraz del formalismo. No se trata aquí de discutir sutilezas doctrinarias, sino de aplicar el principio más elemental de buena fe: *nemo potest commodum capere de injuria sua propria*. El Estado no puede colocarse en la cómoda posición de ampliar sus plazos por la sola vía de demorar la entrega de lo ya resuelto.

La interpretación propuesta no sólo armoniza la normativa aduanera, sino que encuentra sólido fundamento en principios de jerarquía superior como el del plazo razonable y la tutela administrativa efectiva. Un procedimiento que se prolonga indefinidamente, no por la complejidad del caso sino por la desidia del órgano, no es un procedimiento justo sino un laberinto kafkiano. En otras palabras, lo que depende por entero de la Administración y redunda en su exclusivo provecho debe leerse en el sentido más restrictivo a su posición. De allí la regla dual: dictado suficiente para poner fin a la suspensión del artículo 805, inc. *a)* del C.A., notificación indispensable para que la resolución condenatoria del artículo 937 inc. *d)*, del C.A. interrumpa. La hermenéutica propuesta armoniza el ordenamiento y se ancla en principios de jerarquía superior. El plazo razonable impide que los procedimientos se eternicen por desidia del órgano. La tutela administrativa efectiva impide que se alarguen en secreto por cargas que el propio órgano retacea cumplir. Porque, en definitiva, el derecho administrativo debe garantizar un equilibrio honesto entre la defensa del encartado y la eficacia del interés fiscal.

De esta manera, la doctrina que se fija preserva la seguridad jurídica sin desarmar el sistema.

En virtud de lo expuesto, voto por:

1).- Revocar la Resolución DE PRLA n° 7512/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 17 de noviembre de 2015.

2).- Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 7512/2015, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 17/11/2015, en la actuación SIGEA N° 12197-8151-2005, declarando que la actora adeuda la suma de **PESOS ONCE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y CINCO CON 15/100 CVOS. ($ 11.645,15)**, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 41 % a cargo de la actora y en un 59 % a cargo del Fisco.

3).- Regular los honorarios del Dr. Eduardo Javier Bendayan por su actuación profesional ante este Tribunal en el doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de la actora, por el total de 3 UMA equivalentes a la suma de pesos doscientos treinta y un mil seiscientos ochenta y siete ($ 231.687.-) de los cuales queda a cargo de la propia parte el 41%, es decir, 1,23 UMA, correspondiendo a la suma de pesos noventa y cuatro mil novecientos noventa y dos ($ 94.992.-) y el 59% a cargo del Fisco Nacional, ello es 1,77 UMA equivalente a la suma de pesos ciento treinta y seis mil seiscientos noventa y cinco ($ 136.695.-). Se deja constancia que las retribuciones del letrado interviniente no incluyen el I.V.A., monto que deberá adicionarse en caso de corresponder conforme a la subjetiva situación que revista el profesional beneficiario frente a dicho tributo.

4).- Regular los honorarios de la representación fiscal por su actuación ante este Tribunal en 1,23 UMA, equivalentes a la suma de pesos noventa y cuatro mil novecientos noventa y dos ($ 94.992.-), los que quedan a cargo de la actora. Se deja constancia que dicho monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.31 21:08:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.31 21:20:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.03 13:14:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.03 13:15:31 -03:00