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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-126769364-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-28667276; APTAR ARGENTIA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18 Nominación) Pablo Adrián Garbarino y Juan Manuel Soria (Vocal subrogante Vocalía de la 17a Nominación), a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"APTAR ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; EX-2023-28667276- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2019-443-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en fecha 26/12/2019, en la Actuación Nº 12210-4769-2013, en cuanto archiva las actuaciones en los términos del punto D.4 de la Instrucción General N° 09/17 y formula cargo a la aquí actora **APTAR ARGENTINA SA**, en concepto de tributos adeudados por la suma de U$S 5.269,15, referido a derechos de importación, tasa de estadística e IVA y por la suma de $12.326,18 correspondiente a los rubros IVA adicional e impuesto a las ganancias, con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., por encontrarla responsable de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., en relación con la mercadería introducida temporalmente mediante la destinación 08073IT140001329Y, con vencimiento el 06/06/2009.

II.- Fundamentos del recurso: Mediante IF-2023-28667214-APN-DTD#JGM se presenta la firma **APTAR ARGENTINA SA**, e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Hace un resumen de los hechos. Opone excepción de prescripción de la acción fiscal para exigir cualquier tributo. Alega que el acto de apertura de sumario no estableció ningún importe en concepto de tributos, como lo exige el art. 1094 inc. d) del Código. Opone nulidad del procedimiento aduanero por haber en la apertura del sumario una insuficiente descripción de la conducta imputada. Señala la nulidad del procedimiento por omisión de corrida de vista de las actuaciones y violación de defensa. . Alega plazo razonable e imposibilidad de acogerse a los beneficios de la ley 27.260. Sostiene que la aduana no tiene competencia alguna para fiscalizar las percepciones de IVA y Ganancias. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-74325613-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los hechos y derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que el archivo de las actuaciones de ninguna manera obstará la formulación de cargo por tributos que la aduana considerase que pudieren corresponder. Alega que no podría nunca existir vulneración real a un derecho de defensa puesto que el derecho en cuestión ha perdido virtualidad en la medada en que el procedimiento infraccional en que habría sido coartado se archivó. Sostiene que la falta de reexportación de la mercadería se encuentra acreditada en autos y ante tal circunstancia, ha acaecido el hecho imponible correspondiendo el pago de los tributos. Sostiene que el servicio aduanero no omitió correr vista de lo actuado, decidió dejar sin efecto las actuaciones sumariales antes de llegar a ese estadio del proceso y procedió a reclamar el tributo debido por haberse vencido el plazo para reexportar la mercadería. Señala que se ha notificado de los tributos adeudados y se encuentra en esta instancia ejerciendo plenamente su derecho de defensa sin invocar un perjuicio concreto al mismo. Sostiene que desde la instrucción del cargo hasta el dictado del pronunciamiento respectivo, que habilitare, la vía ejecutiva, la prescripción de la acción tributaria se suspende. Destaca que la protección establecida en la Convención le es acordada a personas físicas, no así a las jurídicas. Refiere que el principio del plazo razonable de duración de los procesos fue concebido para ser aplicado en cuestiones relativas a la materia penal. Ofrece como prueba las actuaciones SIGEA 12210-4769-2013. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la Resolución con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, la actuación administrativa SIGEA N° 12210-4769-2013, se inicia a fs. 1/2 con el acta de denuncia 483/13. A fs. 4 obra el sobre contenedor de la DIT. A fs. 6 luce el aforo de la mercadería. A fs. 7 obra la liquidación de tributos. A fs. 11 con fecha 29/12/2014 se instruye sumario. A fs. 12 obra consulta de garantía global. A fs. 13 obra póliza de seguros. A fs. 19 obra la determinación de multa y tributos. A fs. 20, en fecha 02/12/19 se corre vista de todo lo actuado y se cita a la ASEGURADORA. A fs. 23/25 contesta vista la aseguradora. A fs. 32/33 luce agregada constancia de notificación a la aseguradora y a la importadora de la vista en fecha 5/12/2019 y 4/12/2019, respectivamente. A fs. 34/35 en fecha 26/12/2019 se dicta la resolución aquí apelada. A fs. 37 luce constancia de notificación en fecha 10/03/2023 a la importadora de la resolución.

V.- Que, mediante PV-2023-75297791-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones. Mediante PV-2024-80040288-APN-VOCXVIII#TFN, se declara la causa de puro derecho. Posteriormente se elevan los autos a la Sala “F” y pasan a sentencia.

VI.- Que, en primer término, corresponde tratar la nulidad del auto de apertura de sumario y la prescripción tributaria opuesta por la actora.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *“...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.”*

Que, el auto de apertura del sumario de fs. 11 de las actuaciones administrativas, cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación

aduanera atribuye.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al referido auto, la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería y se formuló la liquidación de los tributos. Por lo tanto, corresponde rechazar el planteo de la actora en este sentido.

VII.- Que, sentado lo expuesto, siendo válido el auto de apertura de sumario de fecha 29-12-14, corresponde analizar la prescripción de la acción del fisco para exigir los tributos, opuesta por la actora.

Que, en lo que aquí interesa, el art. 803 del C.A establece que: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que dicho plazo, según el art. 805 inc. a) del C.A., se suspende: "*...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..."*

Que el vencimiento del despacho de importación temporaria 08073IT14001329Y, operó el 06/06/09; por lo que el cómputo de la prescripción tributaria se inició el 1/1/10 y operaba, de no mediar causales suspensivas y/o interruptivas de su curso el 31-12-14.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 29-12-14 -ver fs. 11 de las actuaciones administrativas-, se suspende el cómputo.

Que, en lo que aquí interesa, hasta dicha fecha transcurrieron **4 años**, **11 meses** y **28 días**; **restando para que opere la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, 3 días.**

Que, la Resolución RESOL-2019-443-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, se dictó el 26-12-19.

Que, atento lo establecido en el ya referido art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario **-en el caso 29-12-14** *"... hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión:..."*.

Que si bien el C.A. no posee disposición alguna que imponga un plazo al servicio aduanero para notificar la Resolución dictada, el art. 1017 del C.A. dispone que "*1. Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero."*

Que en cuanto a las notificaciones, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos dispone que *"(…) las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas."*

Que tal como interpretó este Tribunal (Sala "F") en el precedente "**ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación**" -expediente **EX-2019-112544550- -APN-SGASAD#TFN** *"(…) la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley*

22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, in re "Pindapoy S.A.I.C.", del 18/2/1994), por lo que una sana y armónica interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el artículo 805, inciso a), del CÓDIGO Aduanero, sólo opera hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante." -el resaltado me pertenece-.

Que, teniendo en cuenta que la Resolución RESOL-2019-443-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA se dictó el 26/12/19, computando los 5 días hábiles para notificar la misma, el plazo de prescripción se inició el 06/01/2020.

Entonces, computándose los 3 días que restaban para que opere la prescripción conforme lo expuesto ut supra, dicho plazo ***se cumplió el 09-01-20*** sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, ningún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria). El único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que, por su parte, el plazo venció antes de la suspensión del COVID (09/01/2020) y la aludida notificación se efectuó recién en fecha 10-03-2023, conforme luce constancia de SICNEA a fs. 37 de las actuaciones administrativas, es decir cuando ya había vencido ampliamente el plazo prescriptivo, por lo que tampoco pudo tener el efecto interruptivo previsto por la norma.

En efecto, en este punto resulta oportuno señalar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera",* a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación –al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos (ello en armonía con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A. y de conformidad con lo sostenido jurisprudencialmente por el suscripto). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, si bien es claro que no surge -como ya se ha mencionado- plazo alguno en el en el CA que imponga al Fisco el deber de notificar los actos dictados en cierto plazo, es importante considerar que dicha notificación debe ser inmediata. Lejos de eso, como se advierte del simple cómputo de plazos, transcurrieron mas de dos años desde el dictado de la resolución apelada dictada el 26-12-19 hasta su notificación a la actora, el 10-03-2023, conforme constancias de fs. 37 de las actuaciones administrativas, lo que devela una inactividad por parte de la administración que perjudica e incide negativamente sobre los derechos del administrado y retrasa la posibilidad de que ejerza sus defensas debidamente.

Que el derecho no se trata de compartimentos estancos y el derecho administrativo nutre al CA de principios propios que imponen -desde ya- el deber de que el procedimiento aduanero se desarrolle en debida forma, partiendo de la juridicidad, la tutela administrativa efectiva, la buena fe y la confianza legítima, entre muchos otros.

Que procede tener presente, como explica Perrino con cita de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: “El procedimiento administrativo no ha sido ciertamente concebido por el legislador como una carrera de obstáculos cuya superación sea requisito necesario para la adopción de la resolución final, sino como un cauce ordenado capaz de garantizar la legalidad y el acierto de aquélla dentro del más absoluto respeto de los derechos de los particulares”. (Perrino, Pablo E., La garantía constitucional de la defensa en el procedimiento administrativo, R LALEY AR/DOC/8399/2012).

Que no resulta acorde al debido procedimiento que se habilite que el plazo prescriptivo quede suspendido “sine die”, toda vez que el servicio aduanero no notifica la resolución aduanera de forma que la normativa impone, en perjuicio de los derechos de los administrados.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos.

VII.- Que por el modo en que se resuelve, entiendo que se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A, en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 08 073IT140001329Y, en la Actuación 12210-4769-2013, en los términos de los arts. 803 y stes., del C.A., con costas a la D.G.A.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A, en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 08 073IT140001329Y, en la Actuación 12210-4769-2013, en los términos de los arts. 803 y stes., del C.A., con costas a la D.G.A.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (vocal subrogante de la vocalía 18ª nominación), Pablo Adrián Garbarino y Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la vocalía de la 17ª nominación)

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.13 17:05:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.13 18:31:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.14 09:45:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.14 09:46:45 -03:00