Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-127889753-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Noviembre de 2025

Referencia: 26.914-A; LA ECONOMIA COMERCIAL S.A. DE SEGUROS GENERALES; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“LA ECONOMIA COMERCIAL S.A. DE SEGUROS GENERALES c/D.G.A. s/Recurso de apelación”, Expediente N° 26.914-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/19 se presenta LA ECONOMÍA COMERCIAL S.A. DE SEGUROS GENERALES, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 7169/07 y su modificatoria N° 8743/08 dictadas en la Actuación N° 12039-1356-2008 mediante las cuales se condenó a la firma SIVIER SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $95.339,49 con más el CER en carácter de garante de la obligación tributaria. Sostiene que no ha emitido póliza alguna a favor de la AFIP-DGA, razón por la cual no existe cobertura en este expediente y que corrobora lo dicho que no se ha agregado póliza de caución alguna, de modo que no hay instrumento válido suficiente para responsabilizarla. Opone la defensa de prescripción de la acción para efectuar el reclamo de autos, toda vez que transcurrió en exceso el plazo de "un año" para exigirle el pago reclamado desde que se configuró el siniestro, no habiendo sido citada con anterioridad. En subsidio, esgrime que el presente constituye un supuesto de "exclusión total y absoluta de la cobertura" según el art. 70 de la ley Nº 17.418. Destaca que el importador ha obrado con culpa y/o dolo en detrimento de la aseguradora, toda vez que no cumplió con el régimen de importación temporaria. Arguye que el servicio aduanero entiende que la prueba de la reexportación de la mercadería debió ser ofrecida por la aseguradora, cuando en realidad la que posee dicha prueba es la firma tomadora del seguro. Advierte que la aduana no verificó si se produjo o no la reexportación e inició el respectivo sumario por la sola circunstancia del plazo vencido. Estima que las irregularidades en el procedimiento constituyen un agravio que afecta el derecho de defensa en juicio y el debido proceso adjetivo. Peticiona que se declare la inconstitucionalidad del art. 972 del C.A., impugna la liquidación de tributos practicada y se queja del derecho adicional previsto en el art. 15 de la Resolución N° 72/92. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que revoque la resolución aduanera, con costas.

II.- Que a fs. 53/66 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la contraria que no fueran de objeto de su especial reconocimiento. Analiza los arts. 250, 251, 57, 265, 271, 970 y 972 del CA. Apunta que la garantía otorgada por la compañía de seguros en favor de la Aduana da lugar a que, producido el siniestro, el asegurador proceda -dentro de los plazos establecidos en el art. 1122 del CA- a hacer efectivo el importe pertinente hasta la suma máxima fijada en las condiciones particulares con más los accesorios que resulten corresponder. Postula que la resolución ha sido ajustada a derecho, toda vez que la mercadería

ingresada mediante el DIT en trato no fue reexportada, por no cuanto se acreditó mediante los respectivos permisos de embarque su reexportación. Describe que la finalidad del seguro de caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad inmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. Afirma que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo de la mercadería en cuestión, con aplicación del régimen tributario vigente en la documental en trato. Por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Asegura que corresponde extender la aplicación del derecho adicional previsto en la Resolución N° 72/92 no solo a los supuestos de importaciones a consumo regulares sino también al supuesto irregular previsto en el art. 274 del CA. Rechaza el planteo de inconstitucionalidad del art. 972 del CA en virtud de lo normado por el art. 1164 del CA. Considera que la recurrente plantea la prescripción en base a la normativa de seguros como excusa para eludir su responsabilidad, toda vez que la obligación tributaria se rige por la legislación aduanera, que es la norma específica que prevalece. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 70 se declara la causa de puro derecho. A fs. 74 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 75 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12039-1356-2008 (ADGA 607.396/2002), se inicia con el acta denuncia N° 741/02 contra la firma SIVIER SA por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., atento que no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 8555-5/96 cuyo vencimiento operó el 25/12/1997 (fs. 1). A fs. 2 se glosa la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 3 obra en sobre el original de la póliza de caución N° 736.093. A fs. 8, el 17/12/2002 se dispone la instrucción de sumario en los términos el art. 1090 inc. c) del CA. A fs. 11, el 24/03/2004 se establece la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería en infracción. A fs. 12 se practica liquidación de tributos y a fs. 14 se procede a la determinación de base de tributos y de multa. A fs. 17, el 12/08/2004 se corre vista a la imputada en los términos del art. 1101 del CA y se cita a LA ECONOMIA COMERCIAL SA DE SEGUROS GENERALES en carácter de garante de la obligación tributaria. La garante se notificó el 04/09/2006, mientras que la notificación a la importadora arrojó resultado negativo (fs. 33 y 34, respectivamente). A fs. 19 se establece que a los tributos reclamados corresponde la aplicación del CER. A fs. 31/32 la garante formula descargo. A fs. 43 se notifica a la importadora por medio de la publicación de edicto en el B.O. A fs. 44 se declara la rebeldía de la importadora. A fs. 45/46 se glosan prints de consulta al registro general de infractores. A fs. 49/52 el 09/10/2007 se dicta la Resolución DE PRLA N° 7169/07 que se notifica a la aseguradora el 21/08/2008 (fs. 55). A fs. 56/57 la garante solicita aclaratoria. A fs. 58 el 18/12/2008 se dicta la Resolución DE PRLA N° 8743/08 que rectifica la redacción del art. 3 de la resolución DE PRLA N° 7169/07.

V.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., respecto de la mercadería importada temporariamente mediante el DIT N° 8555-5/96, registrado por la firma importadora SIVIER SA, ante la Aduana de Bs. As., el 23/12/1996, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 25/12/1997.

VI.- Que, previo a todo, debo señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el Fisco para perseguir el cobro de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., por encontrarse prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 8 de las act. adm.).

Que, cabe puntualizar que, si bien la actora no plantea expresamente la nulidad del auto de apertura, sí plantea la prescripción de la acción en los términos de la Ley de Seguros, por el transcurso del tiempo. En ese sentido, es menester analizar el citado instituto a la luz de la normativa específica que rige la materia y que es el Código Aduanero.

Que en este entendimiento, el principio *iura novit curia* consiste en que los jueces letrados aplican el derecho que se adapta a las peticiones efectuadas por las partes, aunque éstas denominen o califiquen mal el derecho y se funda en la presunción lógica sobre el conocimiento del derecho por parte del juez a quien corresponde calificar la esencia del pleito

y aplicar la norma jurídica pertinente.

Que, con arreglo a tales pautas, la calificación de la acción y la determinación de la norma o derecho aplicable es materia reservada al juez -*iura novit curia*-, quien puede y debe corregir cualquier error de las partes en punto a esta calificación o aplicar un precepto distinto al invocado.

Que es claro que el principio de congruencia tiene su correlación con el de *iura novit curia*. Así lo ha explicado la CSJN: "*El principio de congruencia impone a los jueces y tribunales decidir de conformidad con los hechos y pretensiones deducidas (arts. 34, inc. 4° y 163, inc. 6° del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), limitación infranqueable en el terreno fáctico (congruencia objetiva), pero que no rige en el plano jurídico donde la fundamentación en derecho o la calificación jurídica efectuada por los litigantes no resulta vinculante para el juez a quien, en todos los casos, le corresponde "decir el derecho" (iuris dictio o jurisdicción) de conformidad con la atribución iura curia novit.*" (Fallos 337:1142).

Que en efecto, los principios antes citados, lejos de ser opuestos, deben interpretarse en forma armónica y complementaria, en tanto no se está incorporando al proceso una cuestión extraña, sino únicamente aplicando las disposiciones que el Código Aduanero regula al respecto, es decir, subsumir el hecho en la norma jurídica.

VII.- Que, en este caso, el agravio esgrimido por la actora tiene una inescindible vinculación con la validez del auto de apertura, toda vez que consentir su cumplimiento parcial equivale a postergar los plazos prescriptivos más allá de lo dispuesto en el mismo C.A. que, en su diseño no puede desmembrase o deformar para sostener una imputación que no fue hecha en tiempo y forma.

Que no obstante ello, en lo relativo a temas sustanciales que traducen el control de legalidad sobre el procedimiento y del imperio del principio de juridicidad que debe ser su norte -por ejemplo, los requisitos del art. 1094 del C.A.- no se trata de suplir las omisiones de las partes o convertirse en intérprete de su voluntad implícita, sino de aplicar institutos -como sucede con la prescripción- que operan de pleno derecho, más allá de ser o no alegados.

Que no debe confundirse el "objeto del proceso" conformado por el hecho materia de litigio con el "procedimiento", esto es la suma de disposiciones que obligan a utilizar parámetros comunes tales como las nulidades absolutas y los plazos prescriptivos.

En efecto, el procedimiento es el que rige la "forma" en que deben actuar el instructor y los juzgadores velando por el principio constitucional del debido proceso, en un escenario armónico en todas las instancias.

Ello así, toda vez que, tal como a continuación se analizará, dicho acto careció de la valoración de la mercadería y la liquidación de tributos, los que fueron efectuados con posterioridad al vencimiento de los plazos prescriptivos.

VIII.- Que no es ocioso destacar la insistencia puesta por el legislador en el detalle de los incisos del 1094 del C.A., la cual se explica en que consiste en el primer paso procesal completo en el que al contribuyente se le enrostra la realización de un acto ilícito.

Que -como ya se adelantó- consentir su cumplimiento parcial implica postergar los plazos prescriptivos más allá de lo dispuesto en el mismo C.A.

Que, con relación a los tributos, 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 razonablemente, para poder tener el referido efecto suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

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, dicha obligatoriedad ha sido querida por el legislador que dispuso que el administrador *“determinará...”* y *“dispondrá...”*, términos que no pueden sino interpretarse en el sentido de que resulta imperativo para el servicio aduanero cumplimentar con todos los requisitos allí determinados, reitero, en el mismo auto de apertura.

Que a fs. 8 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha 17/12/2002.

Que de su compulsa resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la importadora, el mismo no cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del CA para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto, en tanto, no se ha efectuado la valoración y clasificación de la mercadería en cuestión así como tampoco la consecuente liquidación de tributos.

Que, en efecto, el auto de apertura de sumario de fecha 17/12/2002 se limita a disponer la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA. (fs. 8 act. adm.)

Que, acto siguiente, el 24/03/2004 se procede a la clasificación y valoración de la mercadería (fs. 11). Con posterioridad a ello, a fs. 12 se practicó liquidación de tributos, circunstancia que según las constancias cronológicas del expediente administrativo tuvo lugar entre el 02/04/2004 y 14/04/2004, conforme la intervención del sello que consta a fs. 11 vta. y el print agregado a fs. 13. Es decir, que tanto la valoración como la liquidación fueron realizadas con posterioridad a la instrucción del sumario.

Que corresponde resaltar que lo actuado en autos ha sido en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a determinar, a clasificar y valorar la mercadería y liquidar los tributos que correspondan, circunstancias que tuvieron lugar con posterioridad a la instrucción.

Que la importancia del cumplimiento por parte del servicio aduanero de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A. radica en el hecho de que el administrado pueda conocer, con carácter previo a la presentación de su defensa, los hechos investigados, así como el resultado de la verificación, clasificación, valoración de la mercadería involucrada, así como también la liquidación de los tributos y las posibles medidas cautelares.

Que, conforme el criterio sostenido por el Dr. Segura en su voto en minoría, en la causa *“CEARCA S.A., c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”*, Expte. Nº 25.681-A, de esta Sala (con una composición diferente a la actual), estimo que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 17/12/2002 -obrante a fs. 8 de las act. adm.-, el mismo es nulo de nulidad absoluta, en tanto violatorio de la ley, por estar en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094 ya citado.

Que, en orden a lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario de fecha 17/12/2002, carece de aptitud para suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos en los términos del art. 805 inc. a) del C.A.

Que por lo tanto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 25/12/1997 (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/1998, en los términos del 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2002, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 17/12/2002, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que en este entendimiento, cabe poner de relieve que la valoración data de fecha 24/03/2004; con lo cual, todo lo actuado con posterioridad al auto de instrucción de sumario fue una vez operada la prescripción.

Que, por lo tanto, cabe destacar que la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 8 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 12/08/2004 (ver a fs. 17 de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

Destaco que este mismo sentido se expidió la Sala "E" de este Tribunal, en la causa *"Hamburg Sud Sucursal Argentina S.A."*, expte. Nº 27.525-A, cuando, en una causa análoga a la de autos, expresó: *"el auto de fecha 29.12.04 (v. fs. 18 ant. adm.) constituye un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario. Nótese que ni siquiera se han determinado los hechos constitutivos de la infracción, como exige el art. 1094 del C.A. En consecuencia, el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta en tanto es violatorio de la ley (art. 1094 del C.A.)...". "Que, conforme lo expuesto, cabe declarar prescripta la acción del Fisco para imponer penas en lo que hace a la firma recurrente (conf. art. 946 del C.A.) puesto que, al no haber habido interrupción de la prescripción de la acción fiscal, la resolución DE PRLA Nº 8955/09 es extemporánea"*.

Que, por otro lado, no podría afirmarse que la fulminación del acto declarado nulo constituya una declaración de nulidad por la nulidad misma *"puesto que corresponde considerar el agravio que señala la recurrente, cual es el de la prescripción de las acciones del Fisco para imponer penas. Habiendo agravios concretos, la nulidad no se decreta ritualmente"* (esto último, conforme la ya referida sentencia).

Siguiendo este mismo criterio en la causa caratulada *"BOSTON COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS SA Y ACUM. c/ DGA s/ recurso de apelación." Expte.:29.422-A. (17/04/2012). (Sala "E")* se dispuso*: "...que el auto de apertura del sumario del 22/11/2005 (fs. 38 de los ant. adm.) no pudo suspender la prescripción en los términos del art. 805, inc. a) del CA, toda vez que no reúne los requisitos del art. 1094, inc. d), del CA en cuanto a la liquidación de los tributos que pudieren corresponder, ni esos tributos habían sido liquidados con anterioridad. Que tampoco se corrió vista antes del 1°/01/2008, en la cual obrara la liquidación tributaria. De haberse corrido ese tipo de vista, con anterioridad a esa fecha, se hubiera subsanado la falencia del auto de apertura del sumario."*

Que cabe destacar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en los autos: *"Agencia Marítima TAGSA S.A. c/DGA s/Recurso directo de organismo externo". Expte.:40.306/13 (18/03/2014),* señaló que para que el acto de apertura de sumario sea válido es necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente, art. 1094 del C.A. En este sentido resolvió de acuerdo al criterio adoptado por la Sala IV, en los autos: *"Agencia Marítima Tagsa S.A. (TF 27435-A) c/ D.G.A." del 11 de junio de 2.013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la C.S.J.N. el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco, con fecha 4/02/2014)"*. Sostuvo que para que el auto de apertura del sumario tuviera tal virtualidad, debía tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reuniera los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente. Así, subrayó que el art. 1094 del C.A. identifica los enunciados obligatorios con que debe contar la resolución que dispone la apertura del sumario, e indica -en tal sentido- que "el administrador 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 lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados". Concluyó que resulta imperativo cumplir con aquellos requisitos para luego correr vista de lo actuado y posibilitar al intimado de pago ejercer correctamente su defensa; por el contrario, la falta de alguno de ellos deriva indefectiblemente en la nulidad del acto (confr. también Sala IV in re: Boston Compañía Argentina de seguros S.A. (TF 29422-A) y otro c/DGA" y en similar sentido, Sala I in re "Unisel SA c/AFIP DGA -Resol. 9315/99 s/ A.N.A.", sentencia del 23/02/10)...".

Dicho criterio fue mantenido en las causas: "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 27/04/17; 39183/17 "Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 19/12/17; y 88231/2017 "Isamar SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 15/03/18, entre otras).

Finalmente, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala III, en la causa "Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A C/ DGA S/Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. 55478/2019, se explayo acerca de la interpretación que la sala, le ha asignado al art. 1094 inc. d) del C.A.: "*En efecto, ha sostenido que, como regla general, disponer la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, reviste una importancia fundamental, dado que: (i) evidencia el interés del organismo aduanero en percibir dicho tributo, lo que justifica que el plazo sea suspendido según el art. 805, inc. a), del Código Aduanero; (ii) garantiza la defensa en juicio y el juzgamiento del particular en un plazo razonable, al exigir cierta celeridad en la liquidación del tributo y su correspondiente vista al particular (…) y (iii) en el caso de diversas multas, la liquidación del tributo sirve para cuantificar el monto de las multas (conf. in re, "Arte Radiotelevisivo Argentino SA (TF28836-A) c/ DGA", Expte. No. 21.830/2012, del 6/6/2013). (…) Por tal razón, la realización de la liquidación tributaria correspondiente, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal desarrollo del procedimiento aduanero (esta Sala, causa "Arte Radiotelevisivo Argentino S.A." citada)*".

Que a mayor abundamiento, en recientes precedentes, la Cámara antes citada ha reafirmado la importancia del auto de apertura de sumario y la necesidad de que éste cumpla con todos los requisitos del régimen legal. (Sala I, "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. –TF 33562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo, 3/11/2022", Sala I, Federal Express Corporation (TF 30584-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 11/10/2022).

Que también ha puntualizado que "*…las exigencias normativas no comportan…una mera referencia o arbitrio susceptible de ser soslayado a voluntad por el operador; por el contrario, los recaudos contenidos en el precepto analizado deben ser cumplidos como requisitos de validez de la apertura sumarial, pues una interpretación contraria importaría lisa y llanamente vaciar de contenido a la norma, temperamento que resulta claramente inadmisible."* (CNCAF, Sala II, "SA Marítima y Comercial JR Williams (TF 27.600-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", 12/03/2024.

Que, con fundamento en lo expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario y, en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación a la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 8555-5/96, con costas a la DGA.

IX.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas por la actora.

Por ello, VOTO POR:

1.- DECLARAR LA NULIDAD del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VIII.- del presente.

2.- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 8555-5/96, en la Actuación Nº 12039-1356-2008 (ADGA 607.396/2002), conf. arts. 803 y conc. del C.A.

3.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran debidamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis, a los cuales me remito por razones de brevedad. Estimo, asimismo, que en el caso corresponde revocar la Resolución N.º 7169/2007 y su rectificatoria, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 09/10/2007, aunque por fundamentos distintos de los expuestos en el voto que me precede. En efecto, en este último se propicia declarar la nulidad del acto administrativo mediante el cual se dispuso la apertura del sumario y, en consecuencia, reconocer la prescripción de las acciones del fisco tendientes a imponer sanciones y perseguir el cobro de la deuda tributaria. Tal decisión se sustenta en que, al momento de la referida apertura del sumario, no se había efectuado la valoración de la mercadería ni practicado la liquidación de los tributos correspondientes.

II.- Tanto el art. 805, inc. a), del C.A., como el art. 937, inc. a), del mismo plexo normativo, establecen que el dictado del auto por el cual se ordenase la apertura del sumario trae como consecuencia la suspensión de la prescripción de la acción para percibir los tributos, y la interrupción de la acción para imponer penas respectivamente. En sentido contrario a mi convicción, la interpretación mayoritaria sostiene que estos efectos se producen automáticamente, sin que sea necesario que el acto sea notificado al presunto deudor/infractor. En otras palabras, la sola existencia de la resolución que dispone la apertura del sumario interrumpe o suspende el cómputo del plazo prescriptivo. Este criterio, que ha sido avalado en sede tanto administrativa como judicial, se funda en la lógica de que la investigación sumarial, una vez iniciada, genera efectos sobre la prescripción con independencia de la participación del sumariado.

III.- En tales condiciones, debe hacerse notar que el principio de conservación del acto administrativo constituye una pauta rectora del derecho administrativo argentino; e impone, este último, la necesidad de preservar la eficacia de los actos administrativos en tanto cumplan con su finalidad esencial, y sin perjuicio de la posibilidad de corregir defectos formales o menores que no alteren sustancialmente su contenido ni afecten derechos fundamentales de los administrados. En ese sentido, la resolución de apertura del sumario tiene por finalidad delimitar los hechos investigados y habilitar la instrucción del procedimiento sancionador, a fin de esclarecer la presunta infracción aduanera e impulsar las medidas necesarias para su debida sustanciación. Así, la valoración de la mercadería y la liquidación del tributo que pudiera corresponder, exigidas por el artículo 1094 del C.A., constituyen elementos accesorios del acto, dado que su ausencia no impide la prosecución del sumario ni afecta la posibilidad del administrado de ejercer su derecho de defensa durante el procedimiento.

En ese marco, conforme a la interpretación mayoritaria, si la suspensión de la prescripción opera automáticamente desde la emisión del acto administrativo, sin necesidad de notificación alguna al administrado, va de suyo que ese acto no podría tener otro fundamento válido que exhibir el interés fiscal recaudatorio. Ya que, en efecto, el administrado adquiere conocimiento de la suma reclamada al momento en que se le corre vista del sumario, siendo en esta instancia donde puede formular su descargo y ejercer plenamente su derecho de defensa. En consecuencia, la omisión de la valoración de la mercadería y/o de la liquidación en la resolución de apertura del sumario, en rigor, no genera indefensión ni afecta el equilibrio del procedimiento, dado que tanto la valoración como la determinación del tributo pueden notificarse en una etapa posterior, sin menoscabo de los derechos del administrado.

En esas circunstancias, la omisión de la valoración de la mercadería y la liquidación del tributo en la resolución de

apertura del sumario no configura un vicio invalidante del acto administrativo, en tanto no compromete su finalidad esencial ni afecta garantías fundamentales. En este sentido, declarar la nulidad del acto en base a una exigencia meramente formal, sin perjuicio concreto para el administrado, implicaría una interpretación contraria a los principios de eficacia y conservación del acto administrativo, conduciendo a una nulidad por la nulidad misma, lo cual resulta inadmisible en el marco de los principios generales del derecho administrativo.

IV.- Sin perjuicio de lo que antecede, 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.

En efecto, del análisis de las actuaciones administrativas se advierte que el auto de apertura del sumario fue dictado el 17/12/2002, en tanto que el auto que ordenó la corrida de vista (fs. 17), fechado el 12/08/2004, fue notificada a la aseguradora el 04/09/2006 (fs. 33). En tales condiciones, resulta inexplicable el lapso de **8 años, 8 meses y 10 días** transcurrido entre el vencimiento de la destinación temporaria objeto de investigación (25/12/1997) y la notificación de la corrida de vista a la aquí actora –aseguradora– el 04/09/2006.

Del mismo modo, resulta injustificada la demora de **3 años, 8 meses y 18 días** entre el dictado del auto de apertura del sumario (17/12/2002, fs. 8) y la notificación a la aseguradora (04/09/2006, fs. 33), sin que de las actuaciones surjan constancias que permitan explicar tal dilación ni la excesiva prolongación del procedimiento. En efecto, durante ese lapso los únicos movimientos en el expediente administrativo se limitaron a la elaboración del aforo de la mercadería y de las liquidaciones correspondientes a los tributos y a la multa (fs. 11/14), así como a la incorporación del print de la garantía afectada a la operación (fs. 15). Ninguna de estas actuaciones, por su naturaleza y complejidad, permite justificar **una demora de casi 4 años**.

Cabe enfatizar que la Resolución N.º 7196/07, de fecha 09/10/2007 –objeto de la presente apelación–, fue notificada a la aseguradora recién el 21/08/2008, transcurridos **10 meses y 12 días** desde su dictado, un plazo totalmente desproporcionado e injustificado. Sobre dicha resolución se interpuso, además, una aclaratoria el 22/08/2008 (fs. 57/vta), y posteriormente se dictó la Resolución N.º 8743/08, rectificatoria, el 18/12/2008, que no fue notificada hasta el 07/10/2009, es decir**, 9 meses y 19 días después**. **La acumulación de estas demoras, que suman casi 2 años completos desde el dictado de la primera resolución hasta la notificación de la rectificatoria**, pone de manifiesto de manera palmaria la absoluta negligencia en la tramitación del procedimiento y evidencia una extensión temporal del trámite totalmente inaceptable desde cualquier estándar administrativo.

V.- A tenor de esas circunstancias, se impone señalar, que 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 tratado 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 pueden 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.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución N.º 7169/2007 y su rectificatoria dictada en la Actuación N.º 12039-1356-2008, con relación al D.I.T. N.º 8555-5/96.

2.- Costas a la vencida.

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

1.- DECLARAR LA NULIDAD del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el Considerando VIII.- del voto de la Dra. Sarquis.

2.- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 8555-5/96, en la Actuación Nº 12039-1356-2008 (ADGA 607.396/2002), conf. arts. 803 y conc. del C.A.

3.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.17 20:16:44 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.17 23:18:07 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: 2025.11.17 23:51:59 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.17 23:52:37 -03:00