Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-127889860-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Noviembre de 2025

Referencia: 31.420-A; ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A.; 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 **“ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**”, **Expediente N° 31.420-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 13/18 se presenta por apoderado ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 4443/2011 dictada en la Actuación N° 12039-16-2005 mediante la cual se condenó a la firma PANTIN SA por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., intimando a su parte al pago de $68.112,25 en carácter de garante de la obligación tributaria. Relata que mediante el DIT N° 01 001 IT15 000201 K la importadora habría documentado una operación de importación temporal con vencimiento de plazo de permanencia el 20/01/2002 sin que se reexportara la mercadería en su totalidad. Plantea la prescripción en los términos del art. 803 del CA. Alude al tiempo transcurrido desde el vencimiento de la operación el 20/01/2002 hasta la instrucción del sumario, corrida de vista, su notificación y el dictado del fallo condenatorio. Expresa que el transcurso de más de siete años entre el vencimiento de la temporal y la notificación de la corrida de vista y de más de diez años hasta la notificación del fallo aduanero, ha vulnerado el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la CN. Expone el auto de apertura sumarial solo fue dictado a los fines de interrumpir la prescripción en curso y ello afecta la legalidad y validez del citado acto. Destaca que la liquidación de tributos y su notificación se produjo años después de haber ocurrido el hecho imponible y, dado el trámite del procedimiento, no deben validarse causales de suspensión o interrupción. Sostiene que ha operado la prescripción reclamo relativo a IVA, IVA adicional e impuesto a las ganancias, en los términos de lo dispuesto por el art. 56 de la ley 11.683. Postula que el servicio aduanero efectuó una determinación tributaria incorrecta. Cuestiona la resolución aduanera por contener conceptos no asegurados como el IVA adicional, percepción de impuesto a las Ganancias y derecho adicional. Subraya que los impuestos internos, en tanto tienen sustento en la presunción de comercialización de la mercadería no reexportada, carecen de vinculación directa con el aludido incumplimiento y solo son resultado de una presunción legal, con otra presunción que grava la disposición en el mercado interno de los productos en cuestión. Asevera que el servicio aduanero efectuó una determinación incorrecta porque no corresponde la aplicación de la percepción del impuesto a las ganancias en un 11%. En lo atinente al derecho adicional, argumenta que la compañía de seguros no resulta garante de los tributos de importación originados en el pedido del importador de transformar la importación temporaria en importación definitiva a consumo. Por último, refiere a la incompetencia de la DGA para expedirse sobre las percepciones y el IVA. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 30/41 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera conferido. Niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Recuerda que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Es ella o su responsable solidario, quienes deben demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que se ha cumplido con las obligaciones dentro del plazo legal otorgado, lo cual no se hizo en las actuaciones al correrse vista de lo actuado. Invoca que el garante queda constituido en mora de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo, sin necesidad de ninguna otra intimación judicial o extrajudicial, considerándose los plazos perentorios. Arguye que el servicio aduanero liquidó los tributos como correspondientes a la importación para consumo y con aplicación del régimen tributario vigente. Por ende, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que la obligación tributaria del tomador del seguro. Afirma que en el caso de autos no ha operado la prescripción invocada por la actora. Precisa que el sumario se instruyó el 18/12/2006 y a que a la fecha del dictado de la resolución aduanera el 08/07/2011 no había operado la prescripción por efecto de su interrupción. En lo referente al derecho adicional, considera que no parece justo que se imponga esa carga a quien en tiempo y forma solicita autorización para importar a consumo y no a quien sin pedir autorización, incurre en infracción, en una importación irregular. Rechaza el planteo relativo a la improcedencia de la percepción del anticipo del impuesto a las ganancias e IVA. Apunta que el principio de legalidad en materia tributaria implica que no hay tributo sin ley que lo establezca. De tal forma, se exige una ley formal que imponga la obligación tributaria, es decir, una norma jurídica emanada del órgano legislativo competente. Explica que el servicio aduanero en ningún momento definió el hecho generador de la obligación tributaria, imponiendo a la recurrente un impuesto que no estaba contemplado previamente por una ley, dictada según los procedimientos establecidos por la CN. Analiza que la Resolución General DGI N° 3543/92 faculta a la DGA a intervenir con carácter de agente de retención y/o percepción del impuesto a las ganancias. Ofrece prueba y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 58 se declara la causa de puro derecho. A fs. 61 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 62 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12039-16-2005 se inicia con el acta denuncia N° 1527/04 contra la firma PANTIN SA por la presunta comisión de la infracción tipificada en los arts. 970/972 del C.A., atento que no habría regularizado la situación de la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 01 001 IT15 000201 K, cuyo vencimiento operó el 20/01/2002. A fs. 7 se glosa la carpeta del DIT referenciado con su documentación complementaria. A fs. 9, el 18/12/2006 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA. A fs. 11/13 se procede a la valoración de la mercadería. A fs. 14 luce print de cotizaciones de monedas. A fs. 15/26 se produce la determinación de tributos y de multa. A fs. 28, el 13/08/2009 se corre vista a la imputada en los términos del art. 1101 del CA y se cita a ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA, en su carácter de garante de la obligación tributaria, quienes se notifican respectivamente el 30/10/2009 y el 06/10/2009 (fs. 43 y 38). A fs. 39/42 la aseguradora formula descargo. A fs. 44 se provee la prueba ofrecida y se declara la rebeldía de la importadora. A fs. 55 obra la Nota N° 651/10 de la que surge el concurso preventivo de la importadora. A fs. 63/64 se glosa copia certificada de la póliza de caución. A fs. 66/76 se agregan consultas al registro de infractores. A fs. 77/80, el 08/07/2011 se dicta la Resolución DE PRLA N° 4443/2011, que se notifica a la aseguradora el 14/05/2012.

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° 01 001 IT15 000201 K, registrado por la firma importadora PANTIN SA, ante la Aduana de Bs. As., el 25/01/2001, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 20/01/2002.

VI.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, corresponde expedirse respecto de los planteos formulados por la actora en su recurso de apelación.

Que en este entendimiento, la recurrente opone la prescripción de la acción del Fisco en los términos del art. 803 del CA. Refiere que el tiempo transcurrido desde el vencimiento de la operación el 20/01/2002 hasta la instrucción del sumario,

corrida de vista, su notificación y el dictado del fallo condenatorio ha vulnerado el derecho al debido proceso amparado por el art. 18 de la CN. A su vez, resalta que el auto de apertura de sumario solo se ha dictado a los fines de interrumpir la prescripción en curso y ello afecta la legalidad y validez del citado acto. Por último, destaca que la liquidación de los tributos y su notificación se produjo años después de haber ocurrido el hecho imponible y, dado el trámite del procedimiento, no deben validarse causales de suspensión o interrupción.

Que cabe señalar, que del examen 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., en relación con la mercadería ingresada temporalmente mediante el DIT N° 01 001 IT15 000201 K por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (fs. 9 de las act. adm.).

Que 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. 9 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha 18/12/2006.

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 18/12/2006 se limita a disponer la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA. (fs. 9 act. adm.). El citado auto dispone "Pasen las actuaciones a la División Verificación RAMO B, a efectos que tenga a bien, informar el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación. Asimismo, se solicita informe si la mercadería era de importación prohibida por el régimen general a la fecha de la infracción mencionada precedentemente".

Que a fs. 10, el 11/07/2007 se remite el expediente a la Div. Verificación RAMO B a los fines de su intervención. A fs.

11/13 sin fecha se procede a la valoración de la mercadería en cuestión. A fs. 13 vta., obra sello de entrada a la Secretaría de Actuación N° 4 el 28/04/2008.

Que acto siguiente, a fs. 14, luce print de pantalla de consulta de cotizaciones de fecha 19/06/2009.

Que a continuación entre fs. 15/26 se produce la determinación de tributos y multa, sin fecha, pero de las constancias del expediente resulta que se produjo entre el 19/06/2009 y el 30/06/2009 (conf. fs. 14 y 27).

Que a fs. 27 obra print de consulta de una garantía global o unitaria de fecha 30/06/2009.

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 liquidar los tributos que correspondan, circunstancia que tuvo lugar con posterioridad a la instrucción.

Que así las cosas, según las constancias cronológicas del expediente administrativo, y conforme surge de las intervenciones de los distintos sellos, la liquidación de los tributos se produjo entre el 19/06/2009 y 30/06/2009 (ver fs. 14, 15/26 y 27), es decir, todo ello con posterioridad a la instrucción del sumario.

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 18/12/2006 -obrante a fs. 9 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 18/12/2006, 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 20/01/2002 (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 01/01/2003, en los términos del art. 804 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2007, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 18/12/2006, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, cabe poner de relieve que la liquidación fue practicada con posterioridad al auto de instrucción de sumario de fecha 18/12/2006 y una vez operada la prescripción.

Que, por lo tanto, cabe remarcar que la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de fs. 9 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha 13/08/2009 (ver a fs. 28 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° 01 001 IT15 000201 K, con costas a la DGA.

VII.- 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 VI.- 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° 01 001 IT15 000201 K, en la Actuación N° 12039-16-2005, 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 adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis y a ellos me remito por motivos de brevedad. Estimo, asimismo, que en el caso corresponde revocar la Resolución N° 4443/2011, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 08/07/2011, aunque por fundamentos que difieren de los expuestos en el voto que me precede. En efecto, en este último, se decide declarar la nulidad del acto administrativo por el que se dispuso la apertura del sumario y, en consecuencia, reconocer que las acciones del fisco tendientes a imponer sanciones y perseguir el cobro de la deuda tributaria se encuentran prescriptas. Dicha decisión se fundamenta en el hecho de no haberse constatado, al momento de la mencionada apertura del sumario, la liquidación de los tributos de la mercadería correspondiente.

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 liquidación del tributo que pudiera corresponder, exigida por el inciso d) del artículo 1094 del C.A., constituye un elemento accesorio del acto, en tanto su ausencia no impide la prosecución del sumario ni afecta la posibilidad del administrado de ejercer su derecho de defensa en el transcurso del 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 liquidación en la resolución de apertura del sumario, en rigor, no genera indefensión real ni afecta el equilibrio del procedimiento, toda vez que la determinación del tributo puede ser notificada en una etapa posterior, sin menoscabo de los derechos del administrado.

En esas circunstancias, la omisión de 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 cotejo de las actuaciones administrativas, se advierte que el auto de apertura del sumario fue dictado el 18/12/2006, en tanto que el auto que ordenó la corrida de vista (fs. 28/vta.), fechado el 13/08/2009, fue notificado a la importadora el 30/10/2009 (fs. 43) y a la aseguradora el 06/10/2009 (fs. 38). En tales condiciones, resulta inexplicable el lapso de **7 años, 8 meses y 16 días** transcurrido entre el vencimiento de la destinación temporaria objeto de investigación (20/01/2002) y la notificación de la corrida de vista a la aquí actora –aseguradora– el 06/10/2009.

Del mismo modo, resulta injustificada la demora de **2 años, 9 meses y 18 días** entre el dictado del auto de apertura del sumario (18/12/2006, fs. 9) y la notificación a la aseguradora (06/10/2009, fs. 38), 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. 11/26), así como a la incorporación del print de la garantía afectada a la operación (fs. 27). Ninguna de estas actuaciones, por su naturaleza y complejidad, permite justificar **una demora de casi 3 años**.

Cabe destacar, por último, que la Resolución N.º 4443/2011, de fecha 08/07/2011 –objeto de la presente apelación–, fue notificada a la aseguradora recién el 14/05/2012, esto es, **10 meses y 7 días después de su dictado**, lo que confirma la indebida extensión temporal del trámite.

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 4443/2011 dictada en la Actuación N.º 12039-16-2005, con relación al D.I.T. N.º 01 001 IT15 000201 K.

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 VI.- 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° 01 001 IT15 000201 K, en la Actuación N° 12039-16-2005, 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 20:15:04 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 23:18:59 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 23:53:06 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 23:53:49 -03:00