Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-139687918-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;EX-2019-57439470-APN-SGASAD#TFN y su acumulado N° EX-2019-62744942-APN-SGASAD#TFN;AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. ARG. DE SEGUROS S.A. y otro

---

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-2019-57439470-APN-SGASAD#TFN: "AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. ARG. DE SEGUROS S.A. c/DGA s/ recurso de apelación"** y su acumulado N° **EX-2019-62744942-APN-SGASAD#TFN "SECIN S.A. c/DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4395/17 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 22/06/2017, en la actuación SIGEA N° 12210-5710-2011, en cuanto condena a la firma SECIN S.A. al pago de una multa equivalente a $ 23.276,31 formulándole cargo, así como a la coactora AFIANZADORA LATINOAMERICANA CÍA. ARG. DE SEGUROS S.A. en concepto de tributos por la suma de U$S 7.457,96 (Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA) y $ 14.687,26 (IVA adicional y Ganancias) atento a encontrarla responsable de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en virtud de la mercadería importada temporariamente mediante DIT N° 06073IT14002283M, con vencimiento el 01/08/2007. Asimismo, por su art. 1° absolvió a la firma en relación a 43 unidades, las que estimó regularizadas en tiempo y forma, restando 18.

II.- Fundamentos de las apelaciones:

***Coactora aseguradora:** Mediante el IF-2019-57438653-APN-SGASAD#TFN se presenta la coactora aseguradora e interpone recurso de apelación, en fecha 26/06/2019. Inicialmente, relata los hechos del caso, plantea nulidad y violación del derecho de defensa. Asimismo, entiende que se vulneró el derecho a obtener una resolución dentro de un plazo razonable. Cita jurisprudencia. Agrega que, como consecuencia,

operó la prescripción de la acción para perseguir el cobro de los tributos. Se explaya acerca de la finalidad del seguro de caución y del alcance de su responsabilidad en condición de garante. Puntualiza que la fianza es una obligación accesoria y debe guardar siempre ese carácter esencial, limitada al monto de la póliza (N° 17800, por $202.000). Plantea la confiscatoriedad de la tasa de interés aplicable y cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

***Coactora importadora:** Mediante IF-2019-62742482-APN-DTD#JGM, la coactora importadora se presenta e interpone recurso de apelación. Inicialmente, plantea nulidad y opone la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Puntualiza que el transcurso del tiempo y la mora de la Aduana en sustanciar el sumario infraccional, dictar una resolución condenatoria y notificar la misma no son irrelevantes al decidir la cuestión. Sostiene que reexportó los insumos importados temporalmente mediante los Permisos de Embarque Nros. 06001EC03 035006C, 07001EC03001134V y 07001EC03007535J, resultando de aplicación los Certificados de Tipificación y Clasificación nros. 78/2007 (S01 0506359/2006) y la solicitud N° S01 0350539/06. Entiende que no se ajusta a la realidad de los hechos lo que surge de la resolución aduanera, en cuanto a la falta de incorporación del CTC aplicable, el que fue considerado para la absolución parcial. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita que se revoque el acto apelado, con costas.

III.- Contestación de los traslados: Mediante IF-2019-86645648-APN-DNTEID#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas en formato papel. Se opone a los planteos de nulidad y prescripción. Entiende que no fue vulnerado el derecho a obtener una decisión en plazo razonable. Explica los alcances de la figura del art. 970 del C.A. y los deberes a cargo de la importadora, sobre quien recae la carga de la prueba. Reseña las previsiones del Decreto 1439/96 y la importancia y finalidad del certificado de tipificación. En cuanto a los tributos, asevera que su reclamo resulta procedente, ya que el siniestro (hecho generador de la responsabilidad) acaeció. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

Que por IF-2019-86645971-APN-DNTEID#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido. Cita la doctrina del Fallo Plenario “Hughes Tool S.A. c/ A.N.A.” y explica que no es necesario que se notifique el auto de apertura de sumario para que tenga efecto interruptivo de la prescripción. Enfatiza que es la importadora quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido acabadamente con la totalidad de sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado, a lo cual no ha dado cumplimiento. Agrega que, dado el tipo de infracción que se le imputa -incumplimiento de reexportar en plazo-no se necesita de intencionalidad para su configuración, ya que, en principio, las infracciones aduaneras son de naturaleza objetiva y la sanción es aplicable con prescindencia de la intención o buena fe de los responsables. Para concluir, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-5710-2011 se inician a fs. 1/2 con el acta de denuncia N° 318/11. A fs. 3 se incluye el sobre contenedor de la destinación. A fs. 6/7 se efectúa el aforo de la mercadería y la liquidación tributaria. A fs. 11, en fecha 12/09/2012, se dispone la instrucción sumarial. A fs. 12 se encuentra impresión de pantalla de la garantía. A fs. 13 se

determinan tributos y multa mínima. A fs. 14 y vta., en fecha 07/10/2016, se dispone correr vista de lo actuado (notificada en fechas 02/11/2016-aseguradora- y 13/10/2016-importadora-) A fs. 17/24 y 25/32 se presentan las coactoras, contestan vista y adjuntan documental. A fs. 36 se emite la Nota N° 2511/17 (SE OPRE). A fs. 38 se aporta constancia del Registro de Infractores. A fs. 39/43 se emite el acto apelado, aprobado a fs. 46/47 en lo que respecta a la absolución parcial. A fs. 50/51 y 55/56 las coactoras dan cuenta de los recursos interpuestos y adjuntan formularios F4.

V.- Que en fecha 15/12/2025 se elevaron los autos a la Sala "G" (PV-2025-138608392-APN-VOCXXI#TFN) y, en la misma fecha, pasaron a sentencia (IF-2025-138607429-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que, previo a todo, corresponde tratar los planteos de nulidad y prescripción de las respectivas acciones del Fisco, opuesto por ambas coactoras.

Que, a esos fines, también corresponde analizar el auto de apertura, a efectos de advertir si resulta apto para surtir los efectos que la ley le atribuye.

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o 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, de la compulsa del auto de apertura del sumario se advierte que 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 efectuó, en forma previa al auto de apertura, el aforo de la mercadería (fs. 5) y la liquidación de los tributos (fs. 6).

Que es por ello que el auto de apertura de fs. 11 resulta válido, en los términos de las consideraciones antes reseñadas.

VII.- Que cabe recordar que el art. 934 del C.A. expresa "*La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años"* comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) determina como tal al *"...dictado del auto por el cual se ordenare la*

apertura del sumario...”.

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 siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **01/08/2007** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años tanto para imponer penas (conf. art. 934 del C.A.), como para perseguir el cobro de tributos por parte del fisco (conf. art. 803 del C.A.) comenzó a correr a partir del **01/01/2008.**

Que en cuanto a la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos, el plazo de la prescripción se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) del C.A.) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha **12/09/2012**, hasta ese momento habían transcurrido ***4 años, 8 meses y 11 días*** del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- **restaban cumplirse** ***3 meses y 20 días*** los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario “… *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 C.A. no posee disposición alguna que imponga un plazo al servicio aduanero para notificar la resolución dictada, cabe recordar que 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 (Decreto N° 894/2017) 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.”*

VIII.- 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."

IX.- Que si bien desde la fecha en la que se dispuso el auto de apertura del sumario **(12/09/2012)** hasta el dictado de la resolución en crisis -fechada el 22/06/2017- el plazo de prescripción se encontraba suspendido en los términos del mencionado artículo 805, inciso a) del C.A., no debe perderse de vista que dicho acto administrativo **recién se notificó a la parte el día 03/06/2019** (notificación 19001NOTI079126E) , cuando el curso de la prescripción había operado, puesto que el servicio aduanero contaba con cinco días hábiles para notificar la citada resolución en los términos del artículo 40 del reglamento de la Ley N° 19.549, después del dictado de la resolución apelada.

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, en relación al cómputo de los plazos prescriptivos, la Sala I de la CNCAF en autos "Fianzas y Crédito SA Compañía de Seguros (TF 92393683-A) C/ DGA S/Recurso Directo De Organismo Externo" del 26/03/2024, puntualizó que-en lo que respecta al inc. a) del art. 805 del C.A.-*"…de acuerdo con la letra de la norma, la resolución del sumario pone fin a la suspensión del curso de la prescripción que se mantiene durante su trámite, sin que sea necesaria su notificación (…)"*

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

X.- Que el temperamento a adoptar respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones resulta diferente, a la luz del análisis que a continuación se efectúa.

Que, tal como ya se señaló con anterioridad, siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **01/08/2007** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) comenzó a correr el día 01/01/2008.

Posteriormente, el plazo fue interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario **(de fecha 12/09/2012).** Es decir que el nuevo plazo quinquenal comenzó a correr a partir del día **13/09/2012**, finalizando el **12/09/2017.**

Que es por ello que, tal como surge del referido cómputo de plazos, al momento de la emisión del acto atacado (22/06/2017), no había operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones y, como consecuencia, corresponde el rechazo del planteo, sin costas, por integrar la decisión de

fondo.

XI.- Que corresponde abordar el fondo de la cuestión y determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación antes referida.

Que el artículo 250 del C.A. establece que: *"La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que *"no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria"*. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.**

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrará en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los P.E.) permite acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

XII.- Que, previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a la importancia del C.T.C. en los regímenes de importación temporaria.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 a cuyo amparo se autorizó la operación en trato establece en su artículo 14 que *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y*

Clasificación —CTC—. A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes, indicando si estos últimos tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en el momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero."

Que, en correlación, el siguiente artículo dispone que "*(…) La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS tramitará las declaraciones juradas de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por los beneficiarios del régimen y emitirá el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. Dicho certificado mantendrá su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada. A los efectos enunciados en el párrafo anterior, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS SERVICIOS PUBLICOS queda facultada para solicitar a los organismos oficiales correspondientes, atento su especialización y competencia en la materia, la realización de los estudios técnicos necesarios a fin de emitir el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS emitirá el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en la medida en que la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes cumpla con los requisitos técnico-administrativos que se estipulen. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS enviará copia de los Certificados de Tipificación y Clasificación emitidos a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS dependiente de la SECRETARIA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, la que a su vez los comunicará a las Aduanas de todo el país.(…)"*

Que el C.T.C. es el documento que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92. En tal anexo se establece que, además del Nº de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que, el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

XIII.- Que mediante la DIT bajo análisis (oficializada en fecha 31/07/2006) ante la Aduana de Ezeiza la

firma SECIN S.A. importó temporalmente 61 unidades de mercadería bajo la P.A. 8483.40.10 (reductores, multiplicadores y variadores de velocidad).

Que únicamente se consideraron en infracción 18 unidades de la referida destinación, absolviéndose a la actora por las restantes 43 (cfr. art. 1° del acto) atento a considerar que existió reexportación en tiempo y forma.

Que a fs. 36 de las actuaciones administrativas, el área técnica emitió la Nota N° 2511/17 (SE OPRE) y consideró que *"…se encontraría en infracción 18 Unidades, ya que no se adjunta el CTC definitivo correspondiente a la Solicitud 0350539/06, por lo que no se puede determinar la reexportación de la mercadería."*

Que la referida solicitud fue acompañada por la coactora importadora en oportunidad de contestar la vista conferida y se encuentra ligada al permiso de embarque N° 06001EC03035006C, cuya copia también fue aportada como documental en esa oportunidad y también junto al escrito de apelación.

Que, como he manifestado en otras causas (cfr. Expediente N° 36.882-A; 3M ARGENTINA SACIFIA, Expediente 31.261-A "JUST INTERNATIONAL LATAM S.A."), no resulta razonable reprochar a la coactora importadora la falta de presentación de un certificado cuando el órgano competente para su emisión no lo ha hecho.

En efecto, de las constancias aportadas por esa parte surge que la solicitud de CTC fue presentada (en el año 2006), que la actora ha tomado vista del expediente que contenía su tramitación, que contaba con la intervención favorable del INTI y que la solicitud fue archivada en el año 2013. Más aún, la firma presentó (en diciembre del año 2006) una solicitud de emisión de los certificados pendientes, incluso el de autos.

Es por todo ello que considero que dicha inactividad administrativa no puede cargar sobre las espaldas del administrado.

XIV.- No obstante ello, del análisis de la referida solicitud 0350539/06 se desprende que no resulta apta para acreditar la reexportación de la mercadería, no por su condición de solicitud, sino por existir una imposibilidad de identificar la relación insumo/producto aplicable al producto exportado. Ello así, ya que existen en la solicitud tres valores correspondientes a relaciones diferentes, para una misma posición arancelaria del insumo y producto exportado mediante el 06001EC03035006C, sin que exista en esa operación algún código de producto que permita su identificación.

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución aduanera en lo que hace a la configuración de la infracción en estudio.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).- RECHAZAR la excepción de prescripción de la acción del fisco opuesta por la actora para imponer sanciones por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 06073IT14002283M, por la firma SECIN S.A. Sin costas, por el tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA N° 12210-5710-2011 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante la DIT N° 06073IT14002283M. Con costas a cargo del Fisco.

3).- CONFIRMAR el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 4395/17 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 22/06/2017, en la actuación SIGEA N° 12210-5710-2011, en cuanto condena a la coactora importadora SECIN S.A. al pago de una multa equivalente a **PESOS VEINTITRÉS MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON 31/100 CVOS. ($ 23.276,31)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, en relación a 18 unidades de mercadería importada por la destinación N° 06073IT14002283M. Costas a cargo de la coactora importadora.

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 corresponde revocar la Resolución DE PRLA n° 4395/2017, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 22 de junio de 2017.

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.

Con relación a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de cada una de estas disposiciones, ya tuve oportunidad de manifestarme con respecto a la importancia que presenta la notificación de aquellos actos administrativos que poseen un efecto interruptivo de la prescripción liberatoria (causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación”; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN “ASEGURADORES DE CAUCIONES S.A. CIA. DE SEGUROS c/ DGA s/recurso de apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/DGA s/recurso de apelación”). Allí sostuve, con relación específicamente al auto de apertura del sumario, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012, inciso *b)*, del C.A., la D.G.A. tiene el deber de notificarlo; y que la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria previstas en los artículos 937, inc. *a)*, y 805, inc. *a)*, del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de un acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida en que no produzca sus efectos jurídicos propios

a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma - como es el caso de la notificación -, aparece como un procedimiento insoslayable para la administración. No cabe duda, a mi entender, que estamos hablando de algo más que de la mera “eficacia”; estamos haciendo referencia a su entidad jurídica, es decir, de su “validez”. Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, este debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos. En este sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: “[…] [s]i el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera “participar en la conformación, ejercicio y control del poder político” (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho […]” (Corte Constitucional - Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados; es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate, de alcance general y particular.

III. 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, mediante el examen detenido de lo actuado en sede administrativa, se llega a observar que, si bien el auto de apertura del sumario pertinente fue dictado el 12 de septiembre de 2012 (a fs. 11 de las actuaciones administrativas n° 12210-5710-2011), la determinación de la corrida de vista (a fs. 14 *ibid*.) y su posterior notificación (a fs. 15 *ibid*.) se llevaron a cabo recién entre el 7 y 13 de octubre de 2016, aproximadamente nueve años *a posteriori* del vencimiento de las destinaciones de importación temporaria objeto de la presente investigación, y casi cuatro años después de la correspondiente apertura del sumario. A su vez, se constata que, entre este último acto de apertura en 2012 (a fs. 11 *ibid*.) y la efectiva notificación a la parte afectada en 2016 (a fs. 15 *ibid*.), el único movimiento en el expediente administrativo consistió en la inclusión de la pertinente liquidación (a fs. 13 *ibid*.); cuestión, esta última, que, desde ningún puno de vista, pudo haber consumido cuatro años.

En tales condiciones, 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 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 de las cuestiones preliminares oportunamente planteadas por el apelante, corresponde a continuación presentar, a título de *obiter dictum*, algunas observaciones con respecto al art. 805, inc. *a) in fine*, del C.A.

El asunto, 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, 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.

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° 4395/2017, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros el 22 de junio de 2017.

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).- RECHAZAR la excepción de prescripción de la acción del fisco opuesta por la actora para imponer sanciones por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante la operación N° 06073IT14002283M, por la firma SECIN S.A. Sin costas, por el tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos en relación al sumario que tramitara mediante SIGEA N° 12210-5710-2011 e iniciado por la presunta infracción del art. 970 del C.A. en referencia a la operación documentada mediante la DIT N° 06073IT14002283M. Con costas a cargo del Fisco.

3).- CONFIRMAR el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 4395/17 dictada por el Jefe del Departamento

Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 22/06/2017, en la actuación SIGEA N° 12210-5710-2011, en cuanto condena a la coactora importadora SECIN S.A. al pago de una multa equivalente a **PESOS VEINTITRÉS MIL DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS CON 31/100 CVOS. ($ 23.276,31)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, en relación a 18 unidades de mercadería importada por la destinación N° 06073IT14002283M. Costas a cargo de la coactora importadora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.17 13:33:11 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: 2025.12.17 13:42:10 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: 2025.12.17 14:33:54 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: 2025.12.17 14:34:24 -03:00