Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-139714739-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Diciembre de 2025

Referencia: (Sentencia); ABBIENDI S.A.I.C.; Expte. N° 27.673-A

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **“ABBIENDI S.A.I.C. c/D.G.A. s/ Recurso de Apelación”, expediente N° 27.673-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. En el caso de autos se discute la comisión de una infracción al régimen de admisión temporaria de mercadería.
A fs. 7/10, la firma ABBIENDI S.A.I.C. interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 6251/2009 dictada por el Jefe del Depto. Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 12039-1295-2008, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $1.238,95 en virtud de lo establecido por el art. 970 del C.A. y se la intima al pago de $1.976,66 con más CER e intereses en concepto de tributos respecto al DIT N° 98 001 IT14 001439 Z.

En primer lugar, la actora señala que la mercadería en cuestión fue reexportada en su totalidad mediante los permisos de embarque informados en sede aduanera, destacando que a través del Permiso de Embarque identificado como “1697 X” se cancelaron 1.258 kilogramos de mercadería, en vez de los 782 reconocidos por el servicio aduanero. En consecuencia, insiste en que allí radica la diferencia del saldo cuestionado. Asimismo, se agravia respecto de la inclusión del CER por entender que no resulta aplicable. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Por su parte, el representante fiscal, al contestar el traslado, expone la normativa que reglamenta el régimen de importación temporal y resalta que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones asumidas recae sobre la importadora. En este marco, afirma que en autos se encuentra comprobado que la firma no regularizó en término la situación de parte de la mercadería, razón por la cual le cabe el reproche legal. Además, entiende que corresponde la inclusión del CER, ya que al momento del hecho imponible resultaba aplicable lo establecido por el art. 20 de la Ley 23.905. Por último, ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III. En esta instancia, se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 63/73 y, posteriormente, se elevan los autos. Luego se ponen a disposición de las partes para alegar y finalmente se pasan a sentencia.

IV. De las actuaciones administrativas SIGEA 12039-1295-2008 surge que el procedimiento se inicia con la denuncia a la firma ABBIENDI S.A.I.C., acusada de incurrir en la infracción del art. 970 del Código Aduanero en relación con la destinación DIT N° 98 001 IT14 001439 Z. A fs. 3 se agrega la carpeta del DIT cuestionado. A fs. 6, el 28/09/2004, se dispone la apertura de sumario. A fs. 15/45 consta documentación presentada por el despachante de aduana interviniente acreditando el cumplimiento de la obligación de exportar la mercadería importada temporalmente, y a fs. 64/78 se acompañan los C.T.C. involucrados. Posteriormente, a fs. 80 se efectúa la descarga del DIT, informándose que el saldo de mercadería en infracción es de 490,90 kilogramos. A fs. 82 obra aforo de la mercadería, y a fs. 83, liquidación de tributos y multa. Luego, a fs. 85/85vta., el 25/08/2009, se corre vista de lo actuado. Finalmente, a fs. 115/118vta. se dicta la Resolución DE PRLA N° 6251/2009, que es la apelada en autos.

V.- <u>Primera Cuestión:</u>

Sin perjuicio de los planteos introducidos por la recurrente, corresponde a este Tribunal señalar de oficio una circunstancia que no puede soslayarse: la observancia del principio del plazo razonable en el procedimiento administrativo que dio origen a la presente causa.

En efecto, de las constancias de autos surge que la operación de importación temporal fue registrada en 1998, con vencimiento en 1999. De allí, el cómputo de la prescripción comenzó en el año 2000 y venció el 31/12/2004. Sin embargo, la apertura de sumario recién fue dispuesta el 28/09/2004 y la corrida de vista el 25/08/2009, mediando entre ambos actos un lapso de más de cinco años, sin que obren actuaciones intermedias que fundamenten tal demora. Por lo tanto, dichas dilaciones resultan irrazonables y carentes de justificación administrativa.

Por otra parte, cabe recordar que el art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional otorga jerarquía constitucional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo art. 8.1 reconoce el derecho de toda persona a ser oída dentro de un plazo razonable, mientras que el art. 25 garantiza la tutela judicial efectiva. Asimismo, el art. 18 de la Constitución Nacional asegura la defensa en juicio, la cual se ve menoscabada cuando la Administración prolonga indebidamente los plazos de sustanciación.

En consonancia con ello, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha enfatizado que todos los órganos estatales deben garantizar el respeto de estas garantías procesales en todas las instancias (caso *Tribunal Constitucional vs. Perú*, sentencia del 31/01/2001, párr. 69; caso *Baena, Ricardo y otros vs. Panamá*, sentencia del 02/02/2001; Opinión Consultiva OC-9/87, párr. 27). Esta doctrina incorpora al debido proceso la exigencia de que las decisiones se adopten y notifiquen en un tiempo prudencial, evitando situaciones de incertidumbre incompatibles con un Estado de Derecho.

A mayor abundamiento, la reciente Ley N° 27.742, al modificar la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos, introdujo el art. 1° bis, consagrando expresamente como principio rector el derecho a un plazo razonable en los trámites administrativos. Este parámetro normativo refuerza la obligación de la Administración de dictar y notificar sus actos en plazos adecuados, bajo sanción de nulidad por afectación de derechos fundamentales.

En consecuencia, la inactividad verificada en el trámite bajo examen vulnera la garantía de plazo razonable, lo cual conduce a declarar la invalidez del procedimiento sustanciado, al haberse desatendido pautas esenciales de raigambre constitucional y convencional que resultan inderogables aun de oficio.

VI. <u>Segunda cuestión:</u>

Sin perjuicio de lo expuesto, y en atención al criterio mayoritario de esta Sala "G", corresponde analizar el fondo de la cuestión. En ese marco, debe dilucidarse si la Resolución DE PRLA N° 6251/2009, mediante la cual se atribuye a la aquí actora la infracción del art. 970 del C.A. respecto de la mercadería documentada en el DIT N° 98 001 IT14 001439 Z, se ajusta a derecho.

El art. 970 del Código Aduanero sanciona con multa a quien incumpla las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y ss., C.A.). Por su parte, el art. 274 del C.A. prevé: "La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar". A su vez, el apartado 2 dispone que "quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

En consonancia con jurisprudencia pacífica, en supuestos como el de autos recae sobre la importadora la carga de acreditar, de modo fehaciente, la reexportación de la mercadería ingresada temporariamente o, en su caso, su importación para consumo antes del vencimiento del plazo. La forma idónea de acreditar ello es la descarga del DIT en los permisos de embarque correspondientes y/o la importación para consumo previa al vencimiento.

VII. Del análisis de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12039-1295-2008 surge que por el despacho cuestionado se importaron **7.500 kg** de mercadería de la P.A. 3907.40.00.000W (oficializado el **05/03/1998)**.

A fin de considerar satisfechas las obligaciones del régimen instituido por el Decreto N° 1439/96, debe verificarse la exportación —como producto final— de la mercadería importada temporariamente, o bien su importación para consumo, dentro del plazo acordado (art. 250, C.A.). El decreto citado permite la importación temporal de insumos destinados a un proceso industrial, eximiendo del pago de tributos propios de la importación para consumo (salvo tasas retributivas de servicios), bajo estricto cumplimiento de las condiciones previstas.

VIII. Con respecto al régimen en análisis, tanto el Dec. 1439/96 como la Res. M.E. y O.S.P. N° 72/92 imponen al beneficiario la obligación de gestionar el C.T.C. ante la Secretaría de Industria, sobre la base de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos (art. 8, Res. 72/92 y art. 14, Dec. 1439/96). Este certificado fija la relación insumo–producto y permite a la Aduana verificar cuántos insumos importados temporariamente se consumen por unidad de producto exportado.

El formulario y contenido del C.T.C. están previstos en el Anexo III de la Res. S.I.C. N° 18/92, que exige consignar —entre otros datos— la posición arancelaria (P.A.) del producto a exportar, con lo cual el

alcance de la relación insumo–producto queda anclado a esa mercadería y P.A. específicas. En síntesis, con base en dichos datos la Aduana puede determinar si los insumos fueron correctamente descargados en los permisos de embarque.

Asimismo, el procedimiento reglado exige sustituir la DJ de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero (art. 14, Dec. 1439/96). A mayor abundamiento, el art. 9, párr. 3° de la Res. 72/92 (aplicable por remisión del art. 36 del Dec. 1439/96) prevé que la Secretaría emitirá el C.T.C. dentro de 90 días desde la solicitud; de lo contrario, la DJ presentada "se dará por válida" y tendrá carácter definitivo a los solos efectos del régimen. Sin embargo, el art. 18 de la Res. S.I.C. N° 18/92 condiciona esa operatividad a que el interesado intime por escrito cinco (5) días antes del vencimiento de los 90 días, y siempre que la DJ esté correcta y se hayan cumplido todos los requisitos.

IX. De las constancias incorporadas en las actuaciones administrativas, surge un **saldo sin exportar de 490,90 kg**, que la actora afirma haber reexportado mediante el **P.E. N° 98 073 EC03 001697 X**, sosteniendo que en la hoja de descarga se incorporaron **1.258 kg** y no **782 kg** como consideró la Aduana. Del examen del permiso, se advierte que en la hoja de descarga se consignaron 1.258 kg de insumos, extremo que no resulta materialmente posible. Ello así porque la misma declaración indicó como respaldo el C.T.C. N° 11489/000 (v. fs. ref. 104 de las act. adm.), que establece una relación insumo–producto de 0,023 kg de insumo por cada par de anteojos de la P.A. producido. Consecuentemente, habiéndose exportado 34.000 pares en la destinación analizada, la aplicación de dicha relación arroja 782 kg de insumo efectivamente empleado, y no los 1.258 kg declarados. En atención a ello, corresponde confirmar el saldo 490,90 kg como mercadería no exportada.

X. Sentado lo anterior, y aun cuando la actora no cuestionó la liquidación en este punto, corresponde aplicar la doctrina de la Corte Suprema en "IEF Latinoamericana S.A." (14/08/2013), que remite a "Frisher SRL" (14/08/2013): el Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Res. M.E. N° 72/92 y en el art. 23 del Dec. N° 1439/96 resulta exigible solo cuando el beneficiario solicita la importación para consumo de las mercaderías temporarias; no así cuando se impone sanción por el art. 970 C.A. por falta de regularización en término. Por consiguiente, en el caso no corresponde exigir el Derecho Adicional, debiendo modificarse la exigencia tributaria.

XI. En cuanto al IVA Adicional y a la percepción de Impuesto a las Ganancias, corresponde remitirse a la doctrina de la C.S.J.N. en "Cladd Ita S.A. c/ EN — DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) c/DGA" (TF 22.343-A), sentencia del 26/11/2019. Allí se resolvió que, vencido el término para presentar las declaraciones juradas de esos tributos, la Aduana pierde la facultad de exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse, por tratarse de obligaciones legales distintas, con vencimiento propio e independientes de la existencia de deuda en el tributo al que se imputan (Fallos: 285:177; 302:504; 303:1496). En consecuencia, la DGA carece de facultades para reclamar IVA adicional y percepción de Ganancias en este caso.

XII. En lo atinente al **C.E.R.**, corresponde destacar que la obligación tributaria aquí debatida se **originó en dólares estadounidenses el 07/03/1999**, conforme el **art. 20 de la Ley 23.905**, y **se pesificó** por el **Dec. 214/02**. La **corrida de vista del 25/08/2009** intimó válidamente su pago en pesos con aplicación del

Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER), accesorio inescindible del capital en deudas pesificadas con posterioridad a dicho decreto, según la doctrina de la C.S.J.N. en **"Sociedad Anónima Cinematográfica"** (17/04/2007). En tal inteligencia, el **ajuste mediante C.E.R.** resulta ajustado a derecho.

XIII.- En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria conforme se detalla:

D.I.T. 98 001 IT14 001439 Z (saldo de 490,90 kg)

Tributos	
Base imponible	$ 1.958,45
Derecho de Importación (17%)	$ 332,93
Tasa de Estadística (0,50%)	$ 9,79
Base IVA	$ 2.301,17
IVA (21%)	$ 483,24
TOTAL	**$ 825,96**

En consecuencia, los tributos adeudados por la mercadería en infracción —Derecho de Importación, Tasa de Estadística e IVA— ascienden a **PESOS OCHOCIENTOS VEINTICINCO CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 825,96)**, con más **C.E.R.** e intereses del **art. 794 del C.A.** hasta su efectivo pago.

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

1. Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 6251/2009 dictada por el Jefe del Depto. Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 12039-1295-2008 respecto de la multa por $ 1.238,95 y de los tributos por $ 825,96, con más CER e intereses, por la infracción del art. 970 del C.A.
2. Revocar parcialmente en cuanto a la exigencia del Derecho Adicional, del IVA Adicional y de la percepción del Impuesto a las Ganancias.
3. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I.- a IV.- del

voto del Dr. Licht, a cuyos términos me remito por motivos de brevedad.

II.- 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° 98 001 IT14 001439 Z, registrado por la firma importadora ABBIENDI SAIC, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia en fecha 07/03/1999.

III.- Que, previo a todo, debo señalar, que de la compulsa de la actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el fisco para perseguir el cobro de multa y de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., por encontrarse esta prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 6 de las act. adm.).

Que sin perjuicio de que referida nulidad no forma parte del elenco de los agravios esgrimidos por la recurrente, corresponde su tratamiento de oficio, toda vez que nos encontramos frente a una cuestión de orden público, que se produce de pleno derecho.

Que si bien no se desconoce la existencia de algunos precedentes de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en relación a la imposibilidad de que este Tribunal declare la invalidez del auto de apertura sumarial, si la cuestión no fue planteada como agravio (vg. Sala II, La Perseverancia Seguros S.A (TF 28265-A) C/ DGA S/Recurso Directo De Organismo Externo, 18/04/2024) entiendo que la mentada declaración de oficio no equivale al dictado de una resolución *“extra petita”*.

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.

Que en lo que hace a temas sustanciales que traducen el **control de legalidad sobre el procedimiento**-como por ejemplo, los requisitos del art. 1094 del C.A. o la prescripción–no se trata de suplir las omisiones de las partes o convertirse en intérprete de su voluntad implícita, sino de aplicar institutos 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.

Que esto se vincula directamente con el estricto respecto al principio de juridicidad que debe ser presupuesto necesario del accionar estatal (Cfr. COMADIRA, Julio Rodolfo (Laura MONTI – Colaboradora), *Procedimientos Administrativos. Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, anotada y comentada.* La Ley, Buenos Aires, Tomo I, 2003) y que cabe al operador jurídico controlar que el procedimiento sea llevado en legal forma, es decir en estricto apego a la ley.

Que, a mayor abundamiento, el procedimiento se caracteriza por su carácter objetivo, traducido en la defensa de la norma jurídica, con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia en el funcionamiento administrativo, por ello es que hay un cierto interés público en su sustanciación. (Cfr. GORDILLO, Agustín, Tratado de derecho administrativo y obras selectas, Tomo IV, 1ª Ed. Buenos Aires, F.D.A., 2016).

Que, en síntesis, la insistencia puesta por el legislador en el detalle de los incisos del 1094 del C.A. debe entenderse como el primer paso procesal completo en el que al contribuyente se le enrostra la realización de un acto ilícito.

Que consentir su cumplimiento parcial implica 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. Consecuentemente, es una falla en el procedimiento que conculca el principio constitucional del debido proceso y de defensa en juicio y como tal una nulidad absoluta que no puede soslayar el operador jurídico.

IV.- Que cabe recordar que el art. 934 del CA 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 art. 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 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, 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. 6 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha 28/09/2004.

Que, de la compulsa del aludido auto resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la actora, 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 28/09/2004 se limita a disponer la instrucción de sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del CA, según el siguiente texto:

*"VISTO la denuncia efectuada por la "**COMISION CAUSA 21.149**" (…) por lo que se da cuenta que la firma "ABBIENDI S.A.I.C." **(C.U.I.T. N° 30-51730273-9)**, no habría regularizado la situación de la mercadería introducida mediante Despacho de Importación Temporal Nº 98 001 IT14 001439 Z,* (*vencimiento 7 de marzo de 1.999), lo cual configuraría la infracción tipificada en el art. 970 del Código Aduanero, **DISPONESE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO**, en los términos del art. 1090, inc."c" del citado texto legal"*.

Asimismo, requiere la intervención de la División Comprobación de Destino a fin de que proceda a efectuar la interdicción sin uso de la mercadería. Luego, el pase a la División Verificación-RAMO B, a efectos de que informe el valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación.

Que recién a fs. 82, el 24/08/2009 se procede a la clasificación y valoración de la mercadería en cuestión. Con posterioridad a ello, a fs. 83 sin fecha se practica la liquidación de tributos, circunstancia que tuvo lugar el 25/08/2009 (conforme resulta del sello de fs. 82 vta y de la fecha de fs. 84). 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 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, en virtud de ello, y conforme el criterio sostenido, en mi 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, considero que, por carecer de requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 21/10/2004 -obrante a fs. 5 de los antecedentes administrativos-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 del CA.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura de sumario, de fecha 28/09/2004, carece de aptitud para suspender y/o interrumpir la prescripción de la acción para imponer penas y perseguir el cobro de tributos en los términos de los arts. 805 inc. a) y 937 inc. a) del C.A.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el 07/03/1999 (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es 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), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2000, en los términos del art. 804 y 935 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el 31/12/2004, careciendo de aptitud interruptiva y suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 28/09/2004, por las razones ya expresadas precedentemente.

Que, a mayor abundamiento, cabe destacar que en este caso la vista conferida no pudo subsanar las irregularidades del auto de apertura sumarial **atento a que ella se dispuso en fecha 25/08/2009** (ver fs. 85 act. adm.), una vez operada la prescripción.

V.- 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 2013 (sentencia que quedó firme, por haber sido declarado inadmisible por la CSJN. 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. 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", sent. 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 explayó 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 —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 10 años después de realizado el hecho gravado—; 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 (TF 28836- 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)."*

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 este 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, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario, y en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N° 98 001 IT14 001439 Z, con costas al Fisco.

VI.- Que atento el punto precedente, deviene abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones invocadas.

Por ello, **VOTO POR:**

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

2.- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N° 98 001 IT14 001439 Z, de la firma ABBIENDI SAIC, con costas al Fisco.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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 IV.- de la presente.

2.- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de la operación N° 98 001 IT14 001439 Z, de la firma ABBIENDI SAIC, con costas al Fisco.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.17 10:52:03 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 13:59:48 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: 2025.12.17 15:09:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.17 15:10:17 -03:00