República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82987099-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA;EX-2023-14004121- -APN-SGASAD#TFN;ZURICH ARGENTINA CÍA. DE SEGUROS S.A..

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **EX-2023-14004121- -APN-SGASAD#TFN: "ZURICH ARGENTINA CÍA. DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Determinar si la Resolución N° RESOL-2022-8450-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de la actuación SIGEA N° 17115-162-2016, resulta ajustada a derecho, en cuanto dispone condenar a la importadora MANULI PACKAGING ARGENTINA S.A. al pago de una multa y exigirle-conjuntamente a la aquí actora en su carácter de garante de la operación-el pago de tributos, por entender que se encontraba configurada la infracción del art. 970 del C.A. en relación a la DIT N° 10001IT14007675X, con vencimiento el 25/12/2011.

II.- Fundamentos de la apelación: En fecha 07/02/2023 (RE-2023-14002334-APN-SGASAD#TFN) se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra la aludida resolución. Inicialmente, relata los hechos que dieron origen a la causa. A continuación, recuerda que el límite de su responsabilidad radica en los montos incluidos en la póliza N° 210097302. Plantea que el auto de apertura de sumario es nulo por carecer de los elementos esenciales regulados en el art. 1094 del C.A. En subsidio, aduce que el importador dio efectivo cumplimiento a las obligaciones impuestas por el régimen legal. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado: Mediante IF-2023-39117168-APN-DTD#JGM, en fecha 11/04/2023, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y, posteriormente, acompaña

las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa general. En primer lugar, recuerda que la aplicación de las previsiones de la Ley N° 19.549 vigente al momento de los hechos no es directa, sino supletoria. Agrega que si bien el C.A. no establece un plazo para la notificación de ciertos actos, el procedimiento sumarial es un procedimiento especial, diferente al procedimiento administrativo regulado en la ley general. Adiciona que el auto de apertura resulta un acto firme y consentido, que ostenta la presunción de legitimidad de los actos administrativos. Refiere que lo que la actora pretende es que se declare una nulidad sin que el acto le haya causado perjuicio alguno. Puntualiza que el retardo en la emisión de ciertos actos, no genera nulidad alguna y que la actora poseía a su disposición la acción legal correspondiente para poder obtener la resolución. Defiende la vigencia de las acciones para imponer penas y perseguir el cobro de los tributos. Se expide sobre el alcance de la responsabilidad de la actora, en su carácter de garante de la operación. Relata que la importadora no ha dado cumplimiento a las obligaciones asumidas al someterse al régimen especial, siendo que de la documentación aportada no surge que el insumo importado temporalmente se encuentre tipificado en el C.T.C. aportado, con lo cual el mismo deviene inaplicable para acreditar la descarga de la DIT en trato, configurándose la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 17115-162-2016 (archivo embebido al IF-2023-38791229-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/14 con las constancias que acompañan la solicitud de la cancelación de la DIT. A fs. 16 se incluye el acta de denuncia, de fecha 20/01/2016. A fs. 21 se emite el acto de instrucción sumarial. A fs. 22 se agrega liquidación de multa y tributos. A fs. 23 luce la impresión de pantalla de la garantía afectada. A fs. 24 vta. se corre vista de lo actuado, en fecha 26/11/2020. A fs. 29/34 y 48/64 la actora y la importadora se presentan y contestan vista. A fs. 39 y vta. se encuentra la póliza N° 210097302. A fs. 96 la Sección Operativa y Registral ratifica la denuncia. A fs. 100/109 se dicta el acto apelado.

V.- Que en fecha 18/08/2026 (PV-2026-79431530-APN-VOCXXI#TFN) se elevaron los autos a la Sala “G” y finalmente, en la misma fecha, pasaron a sentencia (IF-2026-79415441-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que corresponde tratar conjuntamente las excepciones de nulidad y prescripción interpuestas por la actora.

Que a esos fines cabe recordar que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción-relativo a la acción que ejerce el Fisco para el cobro de los tributos- en los arts. 803 y concordantes.

Que, en tal sentido el art. 803 del C.A establece que: *"Prescribe 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 (art. 804 del C.A.).

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 a fs. 21 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **16/12/2016.**

Que de la compulsa del mismo resulta claramente que, si bien se refirió a la presunta infracción imputada a la firma, el mismo no 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 a dicho acto, de hecho, **no ha habido liquidación ni aforo de la mercadería.**

Más aún, en forma previa al dictado del acto de apertura-a escasos 15 días de operar la prescripción-la Sección Operativa y Registral solicitó que se efectúe la clasificación arancelaria, valoración de la mercadería y determinación de los demás tributos que gravan la importación a consumo (Nota N° 256/16 SE ORM). De igual forma, precisó que-de requerirse la carpeta original del despacho-debía procederse conforme lo normado en la Resolución General N° 2721/09. (fs. 17 y vta. de las act. adm.)

Que resulta evidente entonces que todos los pasos procedimentales exigidos por la legislación aduanera no fueron cumplidos en el momento oportuno, sino con posterioridad al dictado del auto de apertura. Al respecto, ello no puede ser subsanado con la mera mención hecha en el acta de denuncia de la "base imponible de la mercadería", la cual no constituye la liquidación tributaria que el 1094 regula.

Que de la letra del art. 1094 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.

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, 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, y en muchos otros pronunciamientos, considero que por carecer de uno de los requisitos esenciales el acto de apertura de sumario de fecha 16/12/2016 -obrante a fs. 21 de las actuaciones administrativas, 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, carece de aptitud para interrumpir la prescripción de la acción tributaria.

Que por lo expuesto, y siendo que la fecha de comisión de la infracción endilgada habría sido la de la oficialización (25/12/2011) conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción para perseguir el cobro de los tributos es de 5 años y que dicho plazo comenzó a correr a partir del **01/01/2012** y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, la misma operó el **31/12/2016**, careciendo de aptitud suspensiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha **16/12/2016**, 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 fs. 21 de las act. adm., atento a que ella se dispuso en fecha **26/11/2020** (ver fs. 24 y vta. de las act. adm.), una vez operada la prescripción.

VII.- 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 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 los tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., en relación a la destinación en trato, con costas al Fisco.

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

Por todo lo expuesto, voto por:

1).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 10001IT14007675X, en las actuaciones SIGEA N° 17115-162-2016.

3).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, así como el sistema normativo sobre el cual versa la controversia, se encuentran adecuadamente reseñados en el voto del Dr Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- En ese estado de situación es pertinente considerar en primer turno si el acto administrativo cuestionado fue dictado en tiempo oportuno.

A ese respecto, cabe adelantar que, sin perjuicio de la postura mantenida en los casos EX-2019-97789030-APN-SGASAD#TFN "AIT S.A. c/DGA s/recurso de apelación"; EX-2019-70389086-APN-SGASAD#TFN "ASEGURADO-RES 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", respecto de la necesidad de notificar el acto de apertura

sumarial para que opere la suspensión o interrupción del plazo de la prescripción, debo señalar que, en la especie, el procedimiento administrativo se ha llevado a cabo en manifiesta violación de la regla por la cual se exige a la administración la sustanciación de los procedimientos en tiempo diligente.

En efecto, se puede colegir que el auto de apertura del sumario fue dictado el 16.12.2016, en tanto la notificación al supuesto responsable se efectuó mediante la corrida de vista de fecha 26.11.2020. En las citadas condiciones, no existe posibilidad alguna para explicar los casi nueve años que mediaron entre el vencimiento de la destinación temporaria objeto de la presente investigación (25.12.2011) y la corrida de vista operada el 26.11.2020.

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 puede vulnerar derechos fundamentales.

Por lo tanto, el exceso en la demora de la notificación previamente señalada 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 esas condiciones, 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.

Por lo expuesto, **voto por:**

1).- Revocar la Resolución N° RESOL-2022-8250-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N°17115-162-2016.

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).- DECLARAR la nulidad del auto de apertura de sumario en los términos de lo dispuesto en el considerando VI.- de la presente.

2).- DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, en relación con la operación N° 10001IT14007675X, en las actuaciones SIGEA N° 17115-162-2016.

3).- Costas a cargo del Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.08.24 17:49:45 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: 2026.08.24 21:08:41 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: 2026.08.27 14:36:10 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: 2026.08.27 14:36:42 -03:00