República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-92498654-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Septiembre de 2026

Referencia: (SENTENCIA); APTAR ARGENTINA S.A.; EX-2025-12748514- -APN-SGASAD#TFN

En Buenos Aires, los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, se reúnen para resolver en los autos caratulados: **"APTAR ARGENTINA S.A. c/ DGA s/recurso de apelación"**, Expediente Electrónico Nº **EX-2025-12748514- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante la Resolución N° RESOL-2024-6341-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, la autoridad aduanera impuso a la encartada una sanción consistente en una multa y emitió el cargo correspondiente en forma solidaria con la aseguradora al determinar que incurrió en la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero ("CA"). La imputación se basa en el presunto incumplimiento del régimen de importación temporal, en tanto la firma APTAR ARGENTINA SA habría omitido cancelar el ítem 1 de la mercadería importada temporariamente mediante la destinación de importación N° 12073IT14001530D.

II.- Contra dicho pronunciamiento, la actora interpone recurso de apelación y sostiene, en lo sustancial, que no se configuró la infracción prevista en el art. 970 del CA, por cuanto la mercadería importada temporariamente habría sido debidamente cancelada mediante reexportaciones y nacionalización de remanentes. Se agravia de que la Aduana desconociera la documentación acompañada —permisos de embarque, despacho de importación a consumo, CTIT, declaración jurada y planilla de correlación— y atribuyera el incumplimiento a una supuesta falta de correspondencia insumo-producto, cuando las diferencias invocadas responderían únicamente al uso de distintos códigos comerciales y administrativos. Finalmente ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Corrido el traslado, el Fisco Nacional solicita el rechazo del recurso y la confirmación de la resolución apelada. En lo sustancial, señala que la importación temporaria es un régimen de beneficio y que la carga de probar su correcta cancelación recae sobre la importadora, quien —a criterio de la Aduana— no acreditó debidamente la relación entre los insumos ingresados y los productos exportados o nacionalizados. Por ello, entiende configurada la infracción prevista en el art. 970 del CA.

Primera cuestión

IV.- 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, de las constancias de autos se desprende que el vencimiento de la destinación suspensiva de importación temporaria denunciada por el servicio aduanero tuvo lugar el 27.09.2013. Sin embargo, recién el 28.12.2018, es decir, luego de un lapso de más de cinco años caracterizado por una injustificada inactividad administrativa, se dictó el auto de apertura del sumario y, con fecha 01.09.2023, se confirió la correspondiente corrida de vista. A su vez, la resolución que puso fin al procedimiento en sede administrativa fue emitida el 19.12.2024, esto es, a más de diez años del vencimiento de la destinación temporaria.

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.

Segunda cuestión

V.- Considerando lo expuesto, y en virtud del criterio mayoritario de la Sala G, corresponde ahora analizar los demás agravios planteados por la recurrente.

VI.- Así las cosas, la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista y sancionada por el artículo 970 del CA, con respecto a la mercadería importada temporariamente mediante la Destinación de Importación Temporaria N° 12073IT14001530D.

En dichos términos, es imperioso recordar que el artículo 250 del CA 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”. Esto significa que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Asimismo, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del CA 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.

VII.- En ese sentido, resulta dable mencionar que, al tratarse de una importación temporaria, la carga de la prueba que acredite el cumplimiento de 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.

VIII.- De igual manera, debe ponderarse que, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar "...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del DIT (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria".

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del DIT –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los PE) para 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.

IX.- Así las cosas, la recurrente explicó que APTAR ARGENTINA SA importó temporariamente, mediante la Destinación de Importación Temporaria N° 12073IT14001530D, insumos destinados a la fabricación de pulverizadores, cuya cancelación debía analizarse a la luz del CTIT N° 3858/08. Señaló que la Secretaría de Comercio identifica los insumos y productos mediante códigos propios —INS y PROD—, distintos de los utilizados por el proveedor extranjero en sus facturas y de aquellos empleados por APTAR en su documentación comercial y aduanera. En razón de ello, sostuvo que la verificación de la cancelación exigía correlacionar las distintas codificaciones mediante la documentación acompañada.

En particular, manifestó que el insumo importado bajo el ítem 1, consistente en pulsador pulverizador de material plástico, se encontraba contemplado en el CTIT bajo el código INS-00048 —sustitutivo de los códigos INS-00044, 0046 y 0052— y fue aplicado a la fabricación del producto identificado como PROD-00018, correspondiente a un pulverizador con pulsador de material plástico con funda de aluminio anodizado. Añadió que dicho producto fue exportado bajo la posición SIM 8424.89.90.900U, con la marca "APTAR B&H" y el modelo "Pal/C155 + Pulsad. EPRD".

Asimismo, afirmó que una parte de los insumos fue reexportada mediante los permisos de embarque Nros.

13073EC03000651H, 12073EC03009488A, 12073EC03009130H, 12073EC03008798D, 13073EC03000900E, 12073EC03008121G, 13073EC03000895R, 13073EC03002156J y 13073EC03002335X, mientras que el remanente fue nacionalizado mediante la destinación de importación a consumo N° 13001IC84000718P. En esos términos, sostuvo que la planilla descriptiva y la restante documentación acompañada permitían correlacionar el ingreso temporario de los insumos con su aplicación al producto final y su posterior reexportación o nacionalización.

X.- En tales condiciones, y tras un análisis exhaustivo de la aclaraciones formuladas por la actora, junto con las constancias y pruebas obrantes en la causa, se observa que la mercadería importada temporariamente se encuentra totalmente reexportada, tal como se detalla del análisis de la descarga de insumos realizada:

IT A CANCELAR	ÍTEM	SUBITEM	CANTIDAD	CANCELADO	UNIDADES EN INFRACCIÓN
12073IT14001530D		1	37,700	37,700	-
	1	2	110,600	110,600	-
		3	216,000	216,000	-
	2	-	128,000	128,000	-
Total			**492,300**	**492,300**	

DESPACHOS QUE CANCELAN LA DIT				
PE	**ÍTEM**	**SUBITEM**	**CANTIDAD**	**CTIT**
13073EC03000651H	1	2	0,071	3858/08
12073EC03009488A	1	2	40,393	3858/08
	1	3	160,795	3858/08

12073EC03009130H	1	1	11,005	3858/08
	1	2	62,703	3858/08
	1	3	3,730	3858/08
	1	1	26,322	3858/08
12073EC03008798D	1	2	5,871	3858/08
	1	3	49,337	3858/08
13073EC03000900E	1	2	0,466	3858/08
12073EC03008121G	2	-	20,207	3858/08
13073EC03000895R	2	-	69,900	3858/08
13073EC03002156J	2	-	31,000	3858/08
13073EC03002335X	2	-	5,626	3858/08
	1	1	0,373	3858/08
	1	2	1,096	3858/08
13001IC84000718P				
	1	3	2,138	3858/08
	2	-	1,267	3858/08
Total descargado			**492,300**	

Conforme surge del análisis efectuado, se constata que las 492,300 unidades correspondientes a los insumos importados temporariamente mediante la DIT N° 12073IT14001530D fueron reexportadas a través de los Permisos de Embarque detallados en la descarga practicada, los cuales cancelan dicha destinación al amparo del CTIT N° 3858/08.

XI.- A mayor abundamiento, cabe señalar que no alcanza con afirmar genéricamente que no pudo verificarse la relación insumo-producto o que la firma no habría regularizado la mercadería. Frente a la documentación presentada —CTIT N° 3858/08, DIT N° 12073IT14001530D, permisos de embarque, despacho de importación a consumo, declaración jurada y planilla de correlación—, la Administración debía explicar de modo concreto qué cantidad permanecía incumplida, qué documento resultaba insuficiente y por qué razón la correspondencia entre los códigos comerciales, aduaneros y del certificado no permitía tener por cancelada la destinación.

La resolución apelada, en cambio, se limita a sostener la responsabilidad objetiva del importador y a reiterar las obligaciones propias del régimen, sin hacerse cargo del núcleo fáctico de la defensa: la efectiva cancelación de la totalidad de los insumos importados temporariamente y la explicación técnica de la aparente falta de coincidencia entre las denominaciones utilizadas en los distintos documentos. Por ello, el acto carece de una motivación suficiente en los términos exigibles para sustentar una condena infraccional.

XII.- En consecuencia, no se advierte configurada la infracción prevista en el art. 970 del CA, pues la prueba producida permite tener por acreditada la cancelación íntegra de la DIT N° 12073IT14001530D. La condena fundada en una supuesta imposibilidad de verificar la relación insumo-producto, sin un análisis concreto de la documentación acompañada, debe ser dejada sin efecto.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Revocar la Resolución N° RESOL-2024-6341-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N°12206-8599-2013.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial a la Segunda Cuestión del voto del vocal Instructor y, en consecuencia, a la parte resolutiva.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución N° RESOL-2024-6341-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N°12206-8599-2013.
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.09.14 12:00:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.09.15 03:14:03 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 LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.09.22 16:27:49 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: 2026.09.22 16:27:51 -03:00