Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-108242251-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A.; Expte. Nº 37.914-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: **“MERCEDES BENZ ARGENTINA SA c/ D.G.A. s/recurso de apelación**”, Expediente Nº **37.914-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante la Resolución DE PRLA N°6145/16, la autoridad aduanera impuso a la firma “MERCEDES BENZ ARGENTINA SA” una sanción consistente en una multa y formuló el cargo tributario correspondiente, al determinar que incurrió en la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero (“CA”). La imputación se fundamenta en el supuesto incumplimiento del régimen de importación temporal, por no haberse podido comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de la actora, ya sea reexportando o nacionalizando la mercadería en cuestión.

II.- Contra dicho pronunciamiento, la encartada interpone recurso de apelación, manifestando que las destinaciones de importación cuestionadas han sido canceladas conforme a los permisos de embarque consignados en la correspondiente declaración jurada. Asimismo, plantea la nulidad de la instrucción del sumario y de la resolución dictada por la Aduana, como así también la excepción de prescripción respecto de las acciones del fisco para imponer sanciones y exigir tributos. Indica que en el presente caso se ha violentado la garantía del derecho a ser oído en un plazo razonable. En subsidio, solicita la adecuación de la base de tributos y multa y aplicación de las facultades de atenuación del art. 916 del CA. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Por su parte, el fisco se presenta y defiende la validez del acto administrativo. Indica que las nulidades solicitadas no han sido opuestas en tiempo y oportunidad hábil. Menciona que la doctrina de plazo razonable no se aplica a casos como el presente, donde no se acredita una demora excesiva por parte de la administración. En lo que respecta al fondo de la cuestión, ratifica la falta de cumplimiento por parte de la actora, destacando que no se reexportó ni nacionalizó totalmente la mercadería amparada los despachos de importación. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la

apelación interpuesta, con costas.

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, se puede colegir que el auto de apertura del sumario fue dictado el 06.12.2011 (fs. 26 de las actuaciones), en tanto la notificación al supuesto responsable se efectuó mediante la corrida de vista de fecha 21.10.2016 (fs. 101 de las actuaciones). En las citadas condiciones, no existe posibilidad alguna para explicar los casi diez años que mediaron entre el vencimiento de las destinaciones temporarias objeto de la presente investigación (19.05.2006, 31.05.2006, 01.06.2006, 09.06.2006, 16.06.2006 y 04.10.2006) y la notificación de la corrida de vista operada el 21.10.2016.

A su vez, tampoco puede explicarse como fue que pasaron 1780 días entre el acto de apertura del correspondiente sumario en 2011 y la efectiva notificación a la parte afectada en 2016, toda vez que los únicos movimientos en el expediente administrativo consistieron en la agregación de la póliza correspondiente y la liquidación de los tributos, cuestiones que, desde ningún punto de vista, pudieron consumir el plazo consignado.

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.- Previo a todo análisis, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

VII.- Sentado lo anterior, en el presente caso se constata que la infracción en cuestión se origina en las importaciones temporales identificadas bajo los números 05001TG15000154T, 05001TG15000155U, 05001TG15000163T, 05001TG15000167A, 05001TG15000168B, 05001TG15000172T, 05001TG15000184W, 05001TG15000197D, 05001TG15000365A y 05001TG15000366B, cuya reexportación no fue acreditada en el plazo estipulado, lo que la encuadra en lo previsto por el art. 970 del CA.

Así las cosas, 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.

VIII.- 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 (PE 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.

IX.- 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 efectuaron las importaciones temporarias de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, en el o en los respectivos PE (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.

X.- A estas alturas, previo a determinar si la actora dió cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente las mercaderías aquí comprometidas, resulta menester efectuar ciertas aclaraciones referidas a la importancia del CTC en los regímenes de importación temporaria.

Al respecto, tanto el referido Dec. 1439/96, como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el CTC expedido por la Secretaría de Industria.

Concretamente, establecen: “El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación. A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)” (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

De lo apuntado, se sigue que la presentación del CTC es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería en la forma y condiciones en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis. Es que, en efecto, tal documento es el 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.

Más aún, el formulario conforme al cual los CTC 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 CTC, debe indicarse tanto la PA 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 PA.

En definitiva, de todo ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el CTC se refiere particularmente a la mercadería y a la PA que en él se detalla. Precisamente, 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) que la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los PE.

A fin de cuentas, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el CTC “al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero” (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: “La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen”.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: “A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado. Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la

Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio.”

XI.- A la luz de lo enunciado, luego de la compulsa de las constancias y de la prueba producida en la causa, se observa que la recurrente no acompañó los CTC vinculados a las operaciones de autos.

En virtud de lo señalado, no puede estarse a la presunción establecida en el art. 9 tercer párrafo de la Res. ME 72/92, ni considerarse reexportada la mercadería estimada en infracción, toda vez que la actora no ha cumplido con las obligaciones sustanciales, conforme el régimen que la amparaba.

En dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91).

Asimismo, cabe aplicar en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva”, sentencia del 9/03/2010, Fallos 333:161), según la cual “…la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)”.

XII.- En definitiva, la cuestión tratada en el caso sub examine recae en analizar si el recaudo omitido es una exigencia sustancial al régimen aplicable o si, por el contrario, puede prescindirse de el para evitar incurrir en un rigorismo formal que desatienda la verdad jurídica objetiva. Frente a ello, observo que el CTC no

es una exigencia baladí, todo lo contrario, ya que coadyuva a que el responsable colabore activamente en el ejercicio de las funciones de contralor que le asisten al organismo aduanero.

Atento lo examinado y teniendo en cuenta que la prueba ofrecida por la actora como base de su defensa y ordenada en esta instancia no resulta ser suficiente para cumplir con la documentación exigida por el servicio aduanero, corresponde considerar configurada la infracción endilgada.

XIII.- Con relación a los conceptos IVA Adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada “CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad

y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”.

En el citado precedente, sobre esa base, se concluye que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”.

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XIV.- Finalmente, en lo que respecta a la solicitud de la actora de atenuar la multa en los términos del art. 916 del CA, cabe señalar que, tratándose de un acto administrativo dictado en el ejercicio de facultades discrecionales, no corresponde que este organismo jurisdiccional sustituya al órgano administrativo competente en la determinación de la sanción aplicable.

Así lo he dicho al publicar en doctrina al sostener que, si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez, como lo hemos advertido precedentemente, vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma (Cfr. La potestad sancionadora de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED-DCCLXIV-708).

XV.- En atención a lo expuesto y sin perjuicio de mi opinión vertida en la primera cuestión (considerando **IV)**, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Confirmar el artículo 1 de la Resolución DE PRLA N°6145/16, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 15803-353-2011.

2. Confirmar parcialmente el artículo 3 de la Resolución DE PRLA N°6145/16, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la actuación N° 15803-353-2011, declarando que el monto adeudado en concepto de tributos asciende a **USD 81.772,24**. Revocar en cuanto a la exigencia de IVA Adicional e 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 III 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 los

DIT N° 05 001 TG15 000154 T, 05 001 TG15 000155 U, 05 001 TG15 000163 T, 05 001 TG15 000167 A, 05 001 TG15 000168 B, 05 001 TG15 000172 T, 05 001 TG15 000184 W, 05 001 TG15 000197 D, 05 001 TG15 000365 A y 05 001 TG15 000366 B, registrados por la firma importadora MERCEDES BENZ ARGENTINA SA (antes DAIMLERCHRYSLER ARGENTINA S.A.), al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia en fechas 19/05/06, 19/05/06, 31/05/06, 31/05/06, 31/05/06, 01/06/06, 09/06/06, 16/06/06, 04/10/06 y 04/10/06, respectivamente.

III.- Que, previo a todo, debo señalar que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que no procede la acción intentada por el Fisco para perseguir el cobro de los tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., por encontrarse prescripta, atento a la nulidad del auto de instrucción de sumario (de fs. 26 de las act. adm.), agravio planteado por la actora en su recurso de apelación (ver fs. 17 de autos).

Que, tal como a continuación se analizará, dicho acto carecía del aforo y la liquidación de tributos, actos que fueron efectuados **con posterioridad al vencimiento de los plazos prescriptivos.**

Que no es ocioso destacar la insistencia puesta por el legislador en el detalle de los incisos del 1094 del C.A., la cual se explica en que consiste en 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.

Que en ese orden de ideas y reconocida la importancia sustancial que el auto de apertura posee en el marco del procedimiento, es que no puede ser disponible para este juzgador controlar su adecuación al ordenamiento jurídico.

IV.- Que los arts. 803 y 934 del C.A establecen: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"* y *"La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (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 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 con respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones, el inc. a) del art. 937 reza: **"***La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario…;"*

Que razonablemente, para poder tener los efectos que la legislación aduanera le confiere, 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. 26 del sumario administrativo antecedente de estos autos obra el auto de apertura del sumario de fecha **06/12/2011.**

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 C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye a dicho acto.

Que, en efecto, en el mismo auto se dispone la instrucción de sumario en los términos del 1090 inc. c) del C.A., en palmaria contradicción a lo establecido en el referido art. 1094, de cuya letra resulta evidente que el servicio aduanero, en el mismo auto de apertura de sumario, se encuentra obligado a 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, **la irregularidad se desprende del mismo acto**, en el que establece que los autos debían pasar a la División Verificación para informar el valor en aduana de la mercadería, monto de los derechos y demás gravámenes, indicando además si la mercadería era de importación prohibida por el régimen general.

Que, en este caso, el aforo de los DIT N° 05 001 TG15 000154 T, 05 001 TG15 000163 T, 05 001 TG15 000167 A, 05 001 TG15 000172 T, 05 001 TG15 000184 W, 05 001 TG15 000197 D, 05 001 TG15 000365 A y 05 001 TG15 000366 B, **se efectuó en fechas 11/11/2014 y 03/12/2014** (conf. fs. 53 y 55) y la liquidación de tributos fue realizada con posterioridad a fs. 57/72. Cabe indicar que, si bien la liquidación de fs. 57/72 no está fechada, de las constancias cronológicas del expediente resulta que fue practicada con posterioridad al 3/12/2014 (cfme. fs. 56).

Que por otro lado, el aforo de los DIT N° 05 001 TG15 000155 U y 05 001 TG15 000168 B recién se

efectuó en julio de 2015 (fs. 77) y la liquidación de los tributos de tales DIT que tampoco está fechada se formuló a fs. 78/79, resultando de las constancias cronológicas que tuvo lugar con posterioridad al 01/01/2015.

Que las falencias y omisiones antes esgrimidas dan cuenta de que el auto de apertura **constituyó un acto de mero trámite, al que no cabe reconocer efectos suspensivos ni interruptivos de la prescripción de las acciones del Fisco.**

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 28/11/2012 -obrante a fs. 6 de los antecedentes administrativos- **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 C.A.

Que, en virtud de lo manifestado, al ser nulo, el acto de apertura carece de aptitud para surtir los efectos que la legislación aduanera le atribuye.

Que por lo expuesto, y siendo que el vencimiento de las temporales en trato operaron en el año 2006 (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción es de 5 años tanto para perseguir el cobro de tributos como para imponer penas por parte del Fisco (conf. arts. 803 y 934 del C.A), y que dicho plazo comenzó a correr a partir del 01/01/2007, en los términos de los arts. 804 y 935 del C.A. y no mediando causales suspensivas e interruptivas de la prescripción, **la misma operó el 31/12/2011**, careciendo de aptitud suspensiva e interruptiva de la prescripción, el acto de apertura de sumario de fecha 06/12/2011, 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 26/10/2016** (ver fs. 102 y vta. de las 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 27.435-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 04/02/2014)". 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 29.422-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; 39.183/17 “Gibaut Hnos. Manufacturas de Cuero SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sent. del 19/12/17; y 88.231/2017 “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 28.874-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).”*

VI.- 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 33.562-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, 03/11/2022, Sala I, “Federal Express Corporation (TF 30.584-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, 11/10/2022, Sala III, “KIMBERLY CLARK ARGENTINA SA (TF 33036-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, 20/03/2025, Sala I, “Petroquímica Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, 11/03/2025)

Que también ha puntualizado que *“…las exigencias normativas no comportan…una mera referencia o arbitrio susceptible de ser soslayado a voluntad por el operador; por el contrario, los recaudos contenidos en el precepto analizado deben ser cumplidos como requisitos de validez de la apertura sumarial, pues una interpretación contraria importaría lisa y llanamente vaciar de contenido a la norma, temperamento que resulta claramente inadmisible.”* (CNCAF, Sala II, “SA Marítima y Comercial JR Williams (TF 27.600-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, 12/03/2024).

Que, con fundamento en expuesto, corresponde declarar la nulidad del auto de instrucción de sumario, y, en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer penas, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A. impuesta por cauce de la resolución apelada, con costas al Fisco.

VII.- 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 PRESCRIPTAS las acciones del Fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer sanciones, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de las operaciones N° 05 001 TG15 000154 T, 05 001 TG15 000155 U, 05 001 TG15 000163 T, 05 001 TG15 000167 A, 05 001 TG15 000168 B, 05 001 TG15 000172 T, 05 001 TG15 000184 W, 05 001 TG15 000197 D, 05 001 TG15 000365 A y 05 001 TG15 000366 B, de la firma **MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. (antes DAIMLERCHRYSLER ARGENTINA S.A.),** con costas a cargo del 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 PRESCRIPTAS las acciones del Fisco para perseguir el cobro de tributos e imponer sanciones, por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A, respecto de las operaciones N° 05 001 TG15 000154 T, 05 001 TG15 000155 U, 05 001 TG15 000163 T, 05 001 TG15 000167 A, 05 001 TG15 000168 B, 05 001 TG15 000172 T, 05 001 TG15 000184 W, 05 001 TG15 000197 D, 05 001 TG15 000365 A y 05 001 TG15 000366 B, de la firma **MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. (antes DAIMLERCHRYSLER ARGENTINA S.A.),** con costas a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.29 11:14:36 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: 2025.09.29 16:52:59 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: 2025.09.29 19:28:38 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: 2025.09.29 19:31:06 -03:00