República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-39377109-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 20 de Abril de 2026

Referencia: EX-2019-50566613- -APN-SGASAD#TFN; Mercedes Benz Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala F, a efectos de resolver el EX-2019-50566613-APN-SGASAD#TFN, caratulado “MERCEDES BENZ ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”,

El Dr. Garbarino digo:

I.- Que se presenta la firma Mercedes Benz Argentina S.A. mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 9515, dictada en fecha 30/12/2017, en el marco de las actuaciones SIGEA N° 15803-39-2012, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 970 del Código Aduanero, en relación a las destinaciones de importación temporaria Nros. 05 001 TG15 000329A, 05 001 TG15 000330P, 05 001 TG15 000331Z, 05 001 TG15 000332R, 05 001 TG15 000334T, 05 001 TG15 000336V, 05 001 TG15 000337W, 05 001 TG15 000338A, 05 001 TG15 000345V y 05 001 TG15 000346W.

Plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario, ya que a su juicio no cumple con los requisitos sustanciales de validez exigidos por el artículo 1094 del Código Aduanero y que, por ello, carece de virtualidad para suspender y/o interrumpir el plazo de prescripción de la acción intentada por la Aduana. Cita jurisprudencia. Señala que, a la fecha del dictado del auto de apertura del sumario, no se había clasificado ni valorado la mercadería, ni practicado la liquidación de tributos que debía integrar dicho acto administrativo. Que la Aduana demoró un mínimo de 6 años para realizar la liquidación mencionada. Sostiene que la corrida de vista no subsana los vicios de los que adolece la instrucción de sumario. Opone excepción de prescripción para impones penas, como así también para reclamar tributos. Por otra parte, articula la nulidad de la resolución apelada, toda vez que no se habría dado cumplimiento con lo dispuesto en los artículos 1107 y 1110 del citado ordenamiento legal. Afirma que en la sustanciación del proceso se han vulnerado garantías constitucionales, poniendo de relieve que el servicio aduanero llevó adelante un procedimiento en el cual la acción se encuentra prescripta, siendo que se vio impedida de ejercer su derecho de defensa al no ordenarse la producción de prueba informativa ofrecida al momento de efectuar su descargo. Expresa que la dilación injustificada en la sustanciación del sumario, generada por el propio servicio aduanero, no le permitió ejercer su derecho de defensa, atento el tiempo transcurrido desde la operación que dio origen a la denuncia y la brevedad para sustanciar el sumario instruido. Cuestiona la dilación en la notificación de la resolución cuestionada, atento que el servicio aduanero tardó un año y cinco meses en notificarla del acto por el cual se la condena. Manifiesta que ha cancelado íntegramente la mercadería

temporalmente importada. En subsidio, solicita la reducción de la pena en los términos del artículo 916 del Código Aduanero. Impugna la graduación de la multa. Peticiona la aplicación de la tasa de interés del 1% mensual respecto a la liquidación de los montos determinados en dólares estadounidenses, contemplada en la Resolución ME N° 21/91. Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del caso federal. Solicita se dicte sentencia declarando nula la resolución apelada y revocando la misma, ordenando el archivo de las actuaciones.

II.- Que, corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega todos y cada uno de los hechos en la demanda que no sean específicamente reconocidos en su contestación. Señala que el incumplimiento de régimen surge de las mismas constancias del sumario administrativo. Cita jurisprudencia. Destaca que la carga de la prueba respecto al cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, quién no ha aportado al momento del inicio de las actuaciones, la documentación que permita acreditar el cumplimiento del régimen de importación temporal, por lo que la apelación debe ser rechazada. Ofrece como prueba documental las actuaciones administrativas. Hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia rechazando la apelación, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 15803-39-2012 se inician a fs. 1 con el Acta de Denuncia 12/2012 de fecha 28/03/2012. A fs. 26/35 se encuentran incorporadas las carpetas de las destinaciones de importación temporal 05 001 TG15 000329A, 05 001 TG15 000330P, 05 001 TG15 000331Z, 05 001 TG15 000332R, 05 001 TG15 000334T, 05 001 TG15 000336V, 05 001 TG15 000337W, 05 001 TG15 000338A, 05 001 TG15 000345V y 05 001 TG15 000346W. A fs. 37/41 se efectúa el aforo de la mercadería. A fs. 44 con fecha 5 de diciembre de 2012 se dispone la instrucción del sumario. A fs. 53/63 se practica la liquidación de tributos y se determina multa. A fs. 65, con fecha 07/09/2017, se corre vista a la firma importadora, notificada en fecha 11/09/2017 (fs. 67). A fs. 68/81 Mercedes Benz Argentina S.A. efectúa su descargo. A fs. 97/100 se dicta la Resolución (DE PRLA) Nro. 9515 de fecha 30 de noviembre de 2017, apelada en autos; la que es notificada a fs. 101, con fecha 10 de mayo de 2019.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde entender en el planteo de la empresa recurrente en relación a la nulidad del auto de apertura de sumario y, en consecuencia, la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos e imponer penas.

Que la apelante sostiene que el auto de instrucción de sumario se encuentra viciado de nulidad, por no cumplir con los requisitos previstos en el artículo 1094 del Código Aduanero, careciendo así de todo efecto suspensivo y/o interruptivo respecto al plazo de prescripción de la acción intentada por la Aduana; señala que, al momento de dictarse el auto aquí cuestionado, no se había clasificado ni valorado la mercadería, como tampoco se había practicado la liquidación de tributos, sobre los que se ha formulado el cargo exigido en la resolución apelada.

Que considero aplicables *mutatis mutandis* los argumentos que se esgrimieron en la causa “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA c/ DGA”, de esta Sala “F”, Expediente N° 27.895-A, sentencia del 2 de mayo de 2013 que, entre otras, declaró la nulidad del acto de apertura de sumario por no reunir los requisitos del artículo 1094 del Código Aduanero. Asimismo, en idéntico sentido también corresponde remitirse al contenido de la sentencia recaída en los autos caratulados "ENOD S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación",

sentencia del 4 de julio de 2012, con voto en minoría del suscripto, que tramitara por ante la Vocalía de la 13° Nominación, con las salvedades que se pasaran a reseñar.

Que en autos se le imputa a la firma apelante la presunta comisión de la infracción al régimen de importación temporal, tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, por no haber cumplido en tiempo y forma con la reexportación de la mercadería amparada por las destinaciones de importación temporal 05 001 TG15 000329A, 05 001 TG15 000330P, 05 001 TG15 000331Z, 05 001 TG15 000332R, 05 001 TG15 000334T, 05 001 TG15 000336V, 05 001 TG15 000337W, 05 001 TG15 000338A, 05 001 TG15 000345V y 05 001 TG15 000346W, mediante las cuales se habrían importado temporalmente insumos para ser incorporados al proceso de producción de automóviles y vehículos comerciales.

Que el hecho generador de la obligación tributaria en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva se perfecciona al momento del vencimiento de los despachos de importación temporaria, que operó en fecha 18/08/2007 respecto a la DIT 05 001 TG15 000334T, en fecha 19/08/2007 respecto a 05 001 TG15 000330P, el día 21/08/2007 en relación a las destinaciones 05 001 TG15 000329A, 05 001 TG15 000331Z, 05 001 TG15 000332R, en fecha 26/08/2007 respecto a las destinaciones 05 001 TG15 000336V, 05 001 TG15 000337W, 05 001 TG15 000338A, el día 31/08/2007 acerca de la DIT 05 001 TG15 000346W, y el 02/09/2007 en relación a la destinación 05 001 TG15 000345V.

Que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo tercero del Título II de la Sección XIV (arts. 1080 a 1117 del C.A.).

Que el referido artículo 1094 de la ley 22.415 establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario en el procedimiento para las infracciones, 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 los fines de interpretar la citada norma se ha señalado que *"...el art. 1094 utiliza el vocablo imperativo "dispondrá" y no una expresión facultativa como "podrá disponer", no dejando así lugar a interpretación alguna que le otorgue carácter opcional al acto de disponer la liquidación tributaria correspondiente"* (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re "ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA, expte. 21830/2012, sentencia del 11/06/2013). Cabe destacar que en este sentido se ha pronunciado la Cámara respecto de la exigencia del inciso b) del artículo 1094 del CÓDIGO Aduanero —con razonamientos igualmente aplicables al caso del inciso d)- (Sala I, "Unisel S.A. c/ AFIP – DGA – Resol. 9315/99 s/ ANA", Expte. 20.634/00, sentencia del 23 de febrero de 2010).

Que, de la compulsa de los antecedentes administrativos surge que, con fecha 5 de diciembre de 2012, es decir, aproximadamente un mes antes del cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el día 31/12/2012 – el hecho imponible ocurrió en todas las destinaciones en el año 2007 – el Depto. de Procedimientos Legales Aduaneros dispuso la instrucción del sumario (ver fs. 44 de los antecedentes administrativos), sin que con anterioridad o inmediatamente con posterioridad, se haya procedido a indicar si la mercadería resultaba de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha, ni se liquidaron los tributos que correspondían. Que corresponde

destacar que el aforo de la mercadería se realizó durante el mes de agosto de 2012, específicamente en los días 03/08/2012 (ver fs. 37/39), 08/08/2012 (ver fs. 40), y 27/08/2012 (conforme fs. 41). Que recién con fecha 30/10/2012, mediante Nota 562/12 (DV ADFA), se dispuso la remisión de las actuaciones al Depto. Procedimientos Legales Aduaneros para practicar la liquidación tributaria.

Que con el dictado del auto de instrucción de sumario,que tuvo lugar con fecha 5 de diciembre de 2012 (ver fs. 44), se solicitó que se remita el sumario a la División Verificación para que se ratifiquen o rectifiquen los valores informados a fs. 37/39 y 41, a la fecha de vencimiento de las temporales en trato, e indicando si la mercadería en cuestión era de importación prohibida por el régimen temporal a la fecha de infracción, requerimiento que fue cumplido en fecha 04/09/2013 (ver fs. 46 act. Adm.) por la División Aduanas Domiciliarias y Factorías. A continuación se incorpora a fs. 53/63 la determinación de tributos y multa, sin especificar la fecha en la que practicaron los mismos. Seguidamente, a fs. 65 se dispone correr vista de las actuaciones con fecha 07/09/2017, advirtiendo que transcurrieron 4 años desde el último acto administrativo fechado de fs. 46, y la corrida de vista referida.

Que los requisitos mínimos e indispensables que se desprenden del artículo 1094 del Código Aduanero, cuyo cumplimiento resulta obligatorio para proceder a la apertura de un sumario infraccional son: 1) OM 2090 debidamente intervenido; 2) Carpeta original de la destinación denunciada; 3) Informe circunstanciado de los hechos objeto de la denuncia, consignando expresamente motivo, destinación, cantidades de mercadería en infracción, ítem, subítem, vencimiento del plazo de permanencia, prórrogas y demás datos relevantes; 4) datos del imputado y de la/s aseguradora/s involucrada/s en la operación, debiendo dar intervención, de estimarlo corresponder, a la Sección Control de la Recaudación y Garantías; 5) informe de la División Verificación indicando valor en aduana y gravámenes de la mercadería a la fecha de infracción, y si la misma resulta de importación prohibida por el régimen general a dicha fecha; 6) determinación del monto de los tributos adeudados (en dólares y en pesos) por intermedio de la Sección Liquidaciones."

Que tal como surge de la compulsa de las actuaciones administrativas, a fs. 37/41 se observa que la valoración y clasificación de la mercadería se realizó en el año 2012, que las instrucción de sumario se dispuso con fecha 5 de diciembre de 2012 (fs. 44), y que con posterioridad la División Aduanas Domiciliarias y Factorías cumplió con los requerimientos efectuados en el auto de instrucción indicado, conforme constancia de fs. 46, acto que data de fecha 04/09/2013. Que a continuación se practicó la liquidación de tributos y multa sin indicar la fecha en la que se llevó a cabo la misma, advirtiendo -como se ha señalado- que recién el 07/09/2017 se corre vista de las actuaciones a la recurrente. En este punto, cabe destacar que la valoración y la liquidación suplementaria aduanera no exigen una dificultad mayor para un funcionario aduanero competente en la materia, por lo que no se comprende la demora entre el último acto fechado del año 2013 (fs. 46) y la corrida de vista en el año 2017 (ver fs. 65), tiempo en el cual se practicó la determinación de los tributos y la multa, pero omitiendo indicar de forma clara, en que fecha o año se efectivizó la misma.

En tales condiciones, corresponde destacar que "*... la liquidación de los tributos al momento de abrir el sumario, como lo exige el art. 1094, inc. d, del Código Aduanero, 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 corrida de vista al particular —lo que no se garantizaría si, como en el caso, la vista de la liquidación se corrió 9 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. La realización de la liquidación tributaria correspondiente, por ello, no se trataba de una formalidad carente de sentido sustancial, sino que era fundamental para el normal*

desarrollo del procedimiento aduanero” (Sala IV de la Cam, Nac. en lo Cont. Adm. Fed., in re “ARTE RADIOTELEVISIVO ARGENTINO SA (TF 28836-A) C/DGA , expte. 21830/2012 , sentencia del 11/06/2013).

Que, bajo tales premisas, resulta evidente que el auto de apertura del sumario ha sido dictado al solo efecto de suspender el curso del término de la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos e imponer penas, y se trató ni más ni menos que de un acto de mero trámite indicativo de que se abrió el sumario, pero que no puede pretender ostentar los efectos suspensivos, toda vez que el servicio aduanero debió realizar, con anterioridad o concomitantemente a dicho acto, no sólo la valoración y clasificación de la mercadería, sino también la liquidación de los tributos correspondientes, algo que, como ha sido analizado, no se ha cumplimentado en el sumario administrativo de referencia.

Que se ha señalado que *“... para que el auto de apertura del sumario tenga virtualidad para suspender y/o interrumpir el cómputo de la prescripción en los términos de los artículos 805, inciso a, 937, inciso a, y concordantes del CA, debe tratarse de un acto válido, siendo para ello necesario que reúna los requisitos formales y materiales que determina la normativa vigente”* (confr. Sala IV de la CNACAF, causas 36250/12 “Boston Compañía Argentina de Seguros SA (TF 29422-A) c/ DGA” y 47750/12 “Agencia Marítima Tagsa SA (TF 27435-A) c/ DGA”, ambas del 11/6/13, 77450/16 “YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 27/4/17, entre otras).

Que la resolución de apertura de sumario es de importancia significativa porque es el medio por el cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento infraccional, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto imperativo previo para luego correr vista de todo lo actuado y posibilitar al administrado ejercer correctamente su derecho de defensa.

Que, aun cuando se entienda que dicho acto debe evaluarse de modo integrado con el auto de corrida de vista, es decir, que este último pueda subsanar las irregularidades de aquel, cabe señalar que la corrida de la vista se dispuso el 7 de septiembre de 2017 (confr. fs. 65 del sumario administrativo), cuando ya se encontraba vencido el plazo quinquenal para el impulso de la acción del Fisco para percibir tributos e imponer penas, que había operado el día 31 de diciembre de 2012.

Que, en el mismo sentido, la Dra. Catalina García Vizcaíno en su voto en la causa TFN N° 29.422-A, caratulada "Boston Cía. Argentina de Seguros SA y acum.", sentencia de la Sala "E", del 17/4/2012, similar a la presente sostuvo que *"una interpretación contraria llevaría a cambiar el plazo quinquenal de prescripción, por hermenéuticas extensivas de tales causales, alentando a que se dispongan aperturas de sumarios al filo de la prescripción sin liquidación tributaria, al solo efecto de que se confiera a la Aduana un plazo por demás extenso "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo". Parece razonable que, para que el organismo recaudador cuente con esta causal suspensiva, se exija que con anterioridad a que opere la prescripción se hayan liquidado los tributos en los términos del inc. d) del art. 1094 del CA".*

Que el artículo 7°, inciso b), de la ley 19.549 expresa que *"Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes:.. .b) Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable" y, asimismo, el inc. e) del mencionado artículo exige que el acto "deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente artículo”*. El legislador, asimismo, estableció las sanciones del acto irregular, indicando que el mismo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

Que es el funcionario actuante quién debe demostrar que existe una conexión entre los hechos de la causa y la norma jurídica de aplicación, en otras palabras, que al momento en que se instruyó el sumario se encontraban reunidos los hechos que sirven de antecedente a la causa, como así también los requisitos exigidos por el referido artículo 1094 de la ley 22.415. En este sentido, destacada doctrina ha señalado que "el acto administrativo puede tener sustento en el ordenamiento jurídico en cuanto al objeto que decide (esto es la apertura del sumario), pero no explicitar en su motivación las razones por las cuales dicho objeto está en efecto en concordancia con el orden jurídico y ello constituye igualmente falta de fundamentación (nótese que el auto de apertura de sumario no reúne los requisitos exigidos por el art. 1094 del C.A.). La mera mención de normas jurídicas no establece su conexión con los hechos de la causa; eso debe demostrarlo el funcionario" (conf. Gordillo, Agustín, "Tratado de derecho administrativo", 10a edición, Buenos Aires, F.D.A., 2011, Tomo 3, Capítulo 9, pág. 41).

Que la necesidad legal de fundar el acto administrativo -en la especie, el auto de apertura del sumario conforme lo dispone el artículo 1094 del Código Aduanero- no constituye una exigencia vacía de contenido, ya que el propósito de la norma [...] radica en garantizar el derecho de los administrados haciendo que sea factible conocer las razones que indujeron a emitir el acto (CNFed. CA, Sala IV, Negocios y Participaciones S.A., 16-111-98, cons. 8°, 2° y 3° párrafos y Sala III, 7/4/83, Cas T V S.A. s/ Comité Federal de Radiofusión).

La fundamentación hace al Estado de derecho; es precondición de la defensa del interesado y de su control judicial (Cám. Fed. Mendoza, Sala A, Collado Cattani, LL, 1997-1, 733, año 1996)

Que si bien las cuestiones de las nulidades deben evaluarse restrictivamente en tanto exista posibilidad de revisión en instancia posterior, ello no puede transformarse en un bill de indemnidad de la administración para no respetar las normas claras, pues ello significaría aceptar que se haga caso omiso de las mismas con la excusa de aquella revisión posterior, inadmisible en casos especiales como el que se resuelve" (en tal sentido, Sala "B" de este Tribunal, in re "Linch, Patricio María", sentencia del 10/03/08).

Conforme lo expuesto, resulta ajustado a derecho concluir que el acto de apertura de sumario es nulo de nulidad absoluta, por cuanto resulta violatorio del Código de rito (art. 1094 del C.A.) y, al encontrarse viciada la causa, siendo ello contrario a los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de raigambre constitucional y concordante con la profusa jurisprudencia que ha sentado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales – ora infraccionales – (CSJN - "Fallos", 96:23; 99 :284; 183:68; 295:591,entre muchos otros).

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar el *sub-lite* frente a las disposiciones específicas del Código Aduanero sobre prescripción.

Que respecto de los tributos como así también de la multa fijada por el servicio aduanero en la resolución cuestionada, el plazo de prescripción es el de 5 años conforme los artículos 803 y 934 del Código Aduanero respectivamente, que comenzó a correr el 1 de enero de 2008, toda vez que el hecho imponible tuvo lugar en el año 2007 al vencerse el plazo de la importación temporaria, conforme los términos de los artículos 804 y 935 del citado ordenamiento legal. Así las cosas, de no mediar causales suspensivas e interruptivas, la misma operaba al 31 de diciembre de 2012.

Y no obstante de entenderse que el referido acto de apertura del sumario debe evaluarse de modo integrado con el auto de corrida de vista, es decir que a ese momento el servicio aduanero pudo cumplir con las formalidades que

requiere el mencionado artículo 1094 de la ley 22.415 a los efectos de subsanar las irregularidades de las que adolecía la apertura del sumario y proseguir con la investigación sumarial, ello, sin embargo, no ocurrió. Al ser nulo el auto de apertura del sumario del 5 de diciembre de 2012, no pudo suspender la prescripción en los términos del artículo 805, inciso a), ni interrumpirla en materia de multas conforme los términos del artículo 937, inciso a), del Código Aduanero; no resultando tampoco aplicable la causal de suspensión establecida en el artículo 17 de la ley 26.840 (BO 03/06/13.

Por ello, VOTO por:

1) Declarar nulo el auto de apertura de sumario y, en consecuencia, la prescripción de la acción de la Dirección General de Aduana para percibir tributos e imponer multa, respecto de las destinaciones de importación temporal 05 001 TG15 000329A, 05 001 TG15 000330P, 05 001 TG15 000331Z, 05 001 TG15 000332R, 05 001 TG15 000334T, 05 001 TG15 000336V, 05 001 TG15 000337W, 05 001 TG15 000338A, 05 001 TG15 000345V y 05 001 TG15 000346W.

2) Costas a cargo del Fisco Nacional (DGA).

El Dr. González Palazzo dijo:

En primer lugar, hago propio el relato de los hechos formulado por mi colega de grado, así como también la detallada descripción de los elementos acollarados a la presente realizada a lo largo de su voto.

Anticipo que, una vez más, no comparto los fundamentos que conforman su razonamiento, en tanto estructura su conclusión —para restarle impacto a sus efectos prescriptivos— en supuestas falencias del auto de apertura del sumario de fecha 5/12/12, sobre la premisa de que el art. 1094 del C.A. impondría un deber de cumplimiento acabado, rígido y autosuficiente, cuya inobservancia parcial importaría, sin más, su nulidad.

En lo sustancial, el voto preopinante destaca que al momento del dictado del auto se solicitó remitir el sumario a la División Verificación para que se ratifiquen o rectifiquen valores, se indique si la mercadería era de importación prohibida a la fecha de infracción, y se cuestiona la incorporación de una determinación de tributos sin especificar la fecha en la que se practicaron los mismos, agregando —a modo de colofón— que transcurrieron cuatro años entre la instrucción del sumario y la corrida de vista.

Entendamos: el Dr. Garbarino sostiene —con marcada literalidad— que la norma establecida en el art. 1094 del C.A. impone una obligación al Administrador de Aduana para que asuma un temperamento ceñido a la taxatividad de lo allí dispuesto. Sin embargo, estimo que la literalidad en abstracto no puede constituir la base de la construcción de lo justo y, por ello, destaco dos aspectos neurálgicos que alimentan la lógica que erige mi posición:

a) No puede inferirse que los elementos comprendidos en la norma resulten un *numerus clausus* que importe —como deber absoluto— el cumplimiento acabado de todo lo allí establecido so pena de nulidad. La referencia relativa a las “medidas cautelares que correspondieren” así lo evidencia, pues su operatividad supone necesariamente un juicio de pertinencia. Y, en términos prácticos, no se advierte que el mismo celo nulificante se proyecte con igual intensidad sobre otros extremos enunciados por la norma, lo que revela que la pretendida taxatividad no puede operar como fórmula automática de invalidación.

b) Aun admitiendo la existencia de irregularidades, la naturaleza jurídica de las nulidades impone examinar su trascendencia. En sede aduanera rige un principio claro: no puede declararse la nulidad de un acto si, pese a su

irregularidad, logró la finalidad a la que estaba destinado. Ello se sintetiza en la máxima *ne pas de nullité sans grief*: no hay nulidad útil sin agravio concreto y actual; y la lesión al derecho de defensa no se presume por el solo incumplimiento formal de un recaudo, sino que debe verificarse en términos reales.

En el sub lite, esa "irregularidad" no fue siquiera observada por la recurrente con anterioridad al dictado de la resolución apelada. Y aquí aparece lo que el voto preopinante prefiere dejar en penumbra: si puede apreciarse cierta demora, no puede construirse sin más una lesión al "plazo razonable" prescindiendo de la actividad procesal del interesado, que es un parámetro esencial del estándar.

Agrego —para evitar equívocos— que el hecho de que quien actúe sea una persona jurídica no vuelve indiferentes los estándares de tutela de derechos fundamentales. Aun cuando existan discusiones sobre la titularidad convencional estricta, lo cierto es que detrás de toda persona de existencia ideal hay personas físicas cuyos derechos pueden verse comprometidos por la actuación estatal dirigida formalmente contra aquélla; por ello, el análisis de garantías —incluido el plazo razonable— no debe ser descartado por una mirada meramente nominal. Pero esa misma lógica impone también su contracara: el estándar no se agota en medir el tiempo transcurrido, sino que exige ponderar, entre otros factores, la conducta procesal de la parte interesada y el modo en que ejerció —o no— las herramientas disponibles para instar el procedimiento.

El expediente muestra, antes bien, un administrado que no desplegó una conducta diligente y consistente para requerir que la Administración se expida. No corresponde —y no corresponde institucionalmente— premiar la pasividad funcional de los operadores del comercio exterior, transformando su inercia en un salvoconducto procesal.

Veamos: la ponderación que corresponde efectuar es precisamente ésta: definir la entidad del yerro, su impacto real en la defensa y la conveniencia práctica de extirpar el acto del procedimiento cuando —además— el propio sistema habilita su saneamiento. Las nulidades, por regla, son relativas y subsanables, en tanto el defecto no traduzca una afectación irreparable del derecho de defensa; y el examen debe ser material, no ritual.

Cabe destacar, asimismo, que no puede escapar al lector —ni mucho menos a quien tiene la obligación suprema de juzgar— que las consecuencias prácticas de la declaración de nulidad que se propone, en virtud de los arts. 805 inc. a) y concordantes, es que, por la teoría del "fruto del árbol envenenado", el plazo quinquenal establecido por el legislador como causal de extinción de las acciones (tributarias y punitivas, según corresponda) habría transcurrido en exceso. Esa es, precisamente, la lógica que termina receptando el voto instructor: declarar prescripta la acción como modo de "dar solución" a un entuerto cuya pieza central sería un acto inicial supuestamente inválido.

Sin embargo, el ejercicio de la magistratura en el proceso dialéctico-racional de decir el derecho debe ser contenido, en esencia, por la *prudentia*, la cual se expresa en el examen general de lo acontecido en el expediente y el impacto concreto de la decisión a adoptar. En ese sentido, la Corte Suprema ha advertido que la decisión jurisdiccional no puede dictarse desatendiendo las graves consecuencias que, de modo inmediato, podrían derivar de ella, pues ninguna solución es defendible si, en lugar de asegurar el orden público, genera el riesgo de un absoluto desorden (cfr. "Rosza, Carlos Alberto y otro s/ recurso de casación", voto del Dr. Fayt).

Esa decisión que pone fin a un proceso tiene efectos concretos y directos sobre la suerte de las partes que han sometido su conflicto a esta jurisdicción especializada para que, con sapiencia técnica e incolumidad moral, se determine quién tiene razón. Ese es, sintéticamente, el cometido de un órgano jurisdiccional especializado como el Tribunal Fiscal de la Nación.

Dicho ello, también es importante velar porque el celo que el operador jurisdiccional imprime en el proceso intelectual no llegue al extremo de atentar contra el mismo sentido de lo que se pretende preservar: disponer lo justo en el caso concreto. Y en materia de nulidades, esa justicia concreta se expresa, precisamente, en evitar el formalismo vacío.

El maestro Palacios enseñaba que son tres los presupuestos a que se halla condicionada la declaración de nulidad: 1) existencia de un vicio en alguno de los elementos del acto procesal; 2) demostración de interés jurídico en la invalidación; y 3) falta de convalidación del acto viciado. Esa tríada —vicio, agravio y ausencia de convalidación— es incompatible con un automatismo que convierte cualquier irregularidad en nulidad "por catálogo".

Ergo, si el defecto genético del acto inicial fue subsanado en el iter procedimental y el interesado pudo ejercer defensas en plenitud, la nulidad pierde su razón de ser. Lo que el control jurisdiccional debe tutelar es el derecho de defensa real, no la demolición retrospectiva del procedimiento por falencias que no han producido indefensión efectiva y que, además, no fueron oportunamente denunciadas.

En suma, corresponde mantener la vigencia del acto, aceptando —si se quiere— una validez "precaria" en tanto pueda ser saneada o incluso consentida posteriormente, siempre que no se trate de vicios de gravedad tal que tornen ilusorio el derecho de defensa (v.gr., supuestos de imposibilidad material de producir prueba esencial, competencia, legitimación, destrucción dolosa de evidencia, etc.). Fuera de esos supuestos, el régimen legal impone un criterio de conservación del acto y de economía procedimental, de modo de evitar que la nulidad se convierta en un atajo para desplazar el debate de fondo.

Por ello, y sin desconocer la existencia de demoras, estimo que el caso no habilita la nulidad automática pretendida ni la prescripción como consecuencia inevitable de aquel temperamento. Antes bien, corresponde privilegiar un criterio amplio y funcional de subsanación y conservación de los actos, en tanto no se verifique una lesión concreta al derecho de defensa.

Ahora bien, atendiendo al cúmulo de tareas que pesan sobre esta dependencia, por razones de operatividad y optimización de los recursos de la Sala, me limito a votar por no hacer lugar al planteo nulificante ni la prescripción en los términos propuestos por el Dr. Garbarino, debiendo volver los obrados a la Vocalía de origen para que se expida sobre el fondo de la cuestión.

Así lo voto.

El Dr. Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

Por ello, SE RESUELVE:

1) No hacer lugar al planteo de prescripción articulado por la actora, sin costas.

2) Devolver los actuados a la Vocalía instructora a efectos de sustanciar el fondo.

Regístrese. Notifíquese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.17 14:20:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.17 14:58:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.20 09:03:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.20 09:04:21 -03:00