República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-88423377-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 11 de Septiembre de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2025-64433089- -APN-SGASAD#TFN; "POTASIO RIO COLORADO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria, para dictar sentencia en los autos caratulados "POTASIO RIO COLORADO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº EX-2025-64433089- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

I.- Que, mediante RE-2025-64431002-APN-SGASAD#TFN se presenta por apoderado la firma "POTASIO RIO COLORADO S.A." e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 514 (AD CAMP), de fecha 07/10/2024, recaída en el SIGEA N° 17224-39-2018/1, dictada por el Jefe del Departamento Aduana de Campana, en cuanto se resuelve hacer lugar parcialmente al procedimiento de impugnación deducido por la actora, revocar el Cargo N° 13/2019 (AD CAMP), confirmar el Cargo N° 14/2019 (AD CAMP) en relación al despacho de importación 14 008 IC99 000001 Y por el importe de U$S 2.207.071,13 y modificar el Cargo N° 15/2018 (AD CAMP) en relación a los despachos de importación N° 12 008 IC04 001459 Z, 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 004309 N, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC06 002121 F y 13 008 IC06 000176 Y por el importe de U$S 14.028.333,32. Se refiere a los hechos de la causa. Relata que, por medio de la Resolución N° 17/2011 (DI TECN), la firma fue autorizada a importar, por el Régimen de Envíos Escalonados previsto por la Resolución General AFIP N° 2212/2007, cuatro combinaciones de máquinas destinadas al proyecto minero de extracción de cloruro de potasio, las que se encontraban afectadas al régimen de inversiones mineras. Manifiesta que la importación podía realizarse de manera indistinta por las aduanas de Buenos Aires, Ezeiza, Campana o

Bahía Blanca, siendo la Aduana de San Rafael la encargada de realizar la verificación final y estudio de la operación. Señala que, se le otorgó una prórroga del plazo para cumplir con la totalidad de la importación de las máquinas, cuyo vencimiento operaba el 12 de mayo de 2012, y antes de que operara el mismo, con fecha 2 de marzo de 2012, solicitó una segunda prórroga extraordinaria, la que nunca fue contestada. Indica que la Aduana de Campana da por incumplido el régimen, por lo que ordena la ejecución de las garantías y formula los Cargos N° 13, 14 y 15, contra los cuales interpuso recurso de impugnación. Plantea la nulidad de los cargos, por considerar que: 1) cumplió con la totalidad de sus obligaciones del régimen; 2) los cargos carecen de motivación; y 3) fueron dictados por un organismo incompetente. Plantea la prescripción de la acción del Fisco tendiente a exigir tributos respecto de los despachos documentados en el año 2012. Afirma que no corresponde el reclamo de los derechos de importación, tasa de estadística y derecho adicional en virtud de encontrarse exento en los términos de la Ley 24.196 sobre promoción de la industria minera. Realiza consideraciones en torno a la irrazonabilidad de la tasa de interés aplicada para obligaciones en dólares. Ofrece prueba. Cita doctrina y jurisprudencia. Hace reserva del caso federal. Solicita que se haga lugar a la apelación, se revoque la resolución apelada y, oportunamente, se dejen sin efecto los cargos formulados.

II.- Que, mediante IF-2025-84003212-APN-SGASAD#TFN, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Se refiere a los antecedentes de hecho de la causa. Se remite a los argumentos obrantes en el informe técnico y en la resolución aduanera. Afirma que la firma debe responder por ante el servicio aduanero por las obligaciones asumidas en su carácter de importador y que el reclamo efectuado por la aduana es correcto. Se refiere al régimen de envíos escalonados y los aspectos normativos. Manifiesta que el plazo para cumplir con el régimen vencía el 12/05/2012, por lo que las destinaciones oficializadas durante los años 2013 y 2014 no se efectuaron al amparo de ese régimen. Señala que, vencido el plazo, se considerará cada destinación de manera independiente. Considera que se ha configurado el hecho gravado que da lugar a que la mercadería se considere importada bajo el régimen general, ejecutando las garantías que fueran constituidas en las mismas. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace la apelación incoada confirmándose el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que, por medio de la presentación IF-2025-106734378-APN-DTD#JGM la representación fiscal acompañó el sustento documental de la litis, las actuaciones administrativas nro. 17224-39-2018/1, digitalizadas en un archivo PDF de 623 páginas, en las cuales obra la resolución apelada por ante esta instancia jurisdiccional.

IV.- Que, mediante PV-2025-107009015-APN-VOCXVII#TFN se declara la causa de puro derecho. Por medio de IF-2026-46394650-APN-VOCXVII#TFN se elevan los autos a la Sala "F" y quedan en estado de dictar sentencia.

V.- En primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad efectuado por la recurrente. En relación a ello, advierto que la nulidad planteada por la apelante se encuentra directamente vinculada con los agravios que sustentan la apelación –en cuanto alega el debido cumplimiento del régimen, la incompetencia de la Aduana de Campana para formular los cargos en función del régimen aplicable y, en base a ello, opone la ausencia de motivación de la resolución apelada– razón por la cual, considero que dichos fundamentos deben ser tratados con el fondo de la cuestión planteada en autos.

Además, no se colige en la especie que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable se plantea haya sido emitido sin motivación alguna. Por el contrario, la Aduana expresa extensamente sus razones, las cuales, independientemente de ser compartidas o no, dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

Por ello, corresponde rechazar el pedido de nulidad, máxime considerando que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (conf. CSJN Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º, 267-393 consid. 12 y otros) porque de este modo se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (conf. Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas). Ello, sin costas.

VI.- Así, corresponder resolver en autos si la resolución apelada es ajustada a derecho.

Que, mediante la Resolución N° 17/2011 de la Dirección Técnica de la Dirección General de Aduanas, la firma "POTASIO RIO COLORADO S.A." fue autorizada a importar, mediante el Régimen de Envíos Escalonados, en el marco de lo dispuesto por la Resolución M.E.O.yS.P. Nº 1243/1992 y la Resolución General AFIP Nº 2212/2007, cuatro (4) combinaciones de máquinas destinadas a la obtención de cloruro de potasio para el proyecto minero desarrollado por la firma actora en la Provincia de Mendoza, estableciéndose un plazo de ciento ochenta (180) días para completar la importación de la totalidad de las mercaderías involucradas.

Posteriormente, mediante la Nota N° 497/2018 (IS) –ver fs. 65 de las actuaciones administrativas–, la Aduana de Campana resuelve ejecutar las garantías por haber advertido que el plazo para completar las operaciones al amparo del régimen se encontraba vencido.

En consecuencia, se formulan los Cargos N° 13/2019 (AD CAMP), 14/2019 (AD CAMP) y 15/2018 (AD CAMP), que fueron impugnados por la firma importadora en instancia administrativa.

Mediante la Resolución N° 514 (AD CAMP), de fecha 07/10/2024, recaída en el SIGEA N° 17224-39-2018/1, el jefe del Departamento Aduana de Campana resolvió hacer lugar parcialmente al procedimiento de impugnación deducido por la actora y revocar el Cargo N° 13/2019 (AD CAMP), confirmar el Cargo N° 14/2019 (AD CAMP) en relación al despacho de importación N° 14 008 IC99 000001 Y por el importe de U$S 2.207.071,13 y modificar el Cargo N° 15/2018 (AD CAMP) en relación a los despachos de

importación N° 12 008 IC04 001459 Z, 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 004309 N, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC06 002121 F y 13 008 IC06 000176 Y por el importe de U$S 14.028.333,32.

En primer término, cabe recordar que el régimen de envíos escalonados constituye un régimen especial y de carácter excepcional, previsto para aquellos supuestos en los cuales determinadas mercaderías, aun presentándose desarmadas, desmontadas o fraccionadas en distintos embarques, conforman una única unidad funcional o clasificatoria susceptible de recibir una única posición arancelaria.

En tal sentido, el art. 1 de la Resolución M.E.O.yS.P. Nº 1243/1992 establece: "Créase el Régimen de Envíos Escalonados por el cual se podrá solicitar a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS autorización para la importación o exportación, en etapas, de mercaderías consideradas como tales en virtud de la Regla General 2 a) para la interpretación del Sistema Armonizado, cuando exista manifiesta imposibilidad de transporte, en un solo embarque, de la totalidad de las partes de las mismas", destacándose en sus considerandos el "carácter opcional" de tal régimen.

Por su parte, la Resolución General AFIP Nº 2212/2007 reglamentó el procedimiento operativo aplicable a dichas operaciones, disponiendo, entre otros extremos, la necesidad de autorización previa por parte de la autoridad aduanera competente, la fijación de un plazo para la importación de la totalidad de los componentes y la constitución de garantías suficientes respecto de los tributos eventualmente exigibles.

Así, en el Anexo I se establecen los requisitos y procedimiento de autorización para operar en el régimen.

Al respecto, en el punto 4 del referido anexo se dispone que: "La operación será autorizada por resolución del Director de Técnica o del Director Regional Aduanero, según corresponda, de acuerdo con el lugar de presentación de la solicitud de autorización (…). El peticionante podrá registrar operaciones en el marco del régimen a partir de la fecha en que se notifique de la resolución de autorización, momento a partir del cual se computarán los plazos para cumplir la operación."

A su vez, el punto 5 establece que: "El plazo establecido en la resolución autorizante para concluir las operaciones de importación o exportación en el marco del régimen, será prorrogable en el ámbito aduanero, por única vez, por un período que no podrá exceder al fijado originalmente. (…) La prórroga será otorgada por resolución, que será notificada al solicitante (…). De acuerdo con lo previsto en el Artículo 5º de la Resolución Nº 1243/92 (ex-MEyOySP) y sus modificatorias, cuando mediaren impedimentos o razones de fuerza mayor debidamente comprobados y los plazos previstos no resulten suficientes para concluir las operaciones de importación o exportación, se podrá solicitar al Ministerio de Economía y Producción, siempre que se cumplimente la normativa ministerial para tales circunstancias, una última prórroga adicional de hasta NOVENTA (90) días".

Asimismo, el Anexo II determina el "registro y trámite de las destinaciones aduaneras comprendidas en el régimen de envíos escalonados". En el punto 3 se dispone el trámite para la cancelación de las operaciones según fueran con intervención de una única Aduana o de más de una. En ese marco, el punto 3, inc. b), acápite 7, establece que: "Si vencido el plazo previsto en la resolución autorizante el interesado no ha comunicado el término de la operación o solicitado prórroga, la Aduana responsable considerará cada solicitud de destinación en forma independiente; el área operativa de dicha Aduana reclasificará lo documentado según su condición y pondrá en conocimiento de tal circunstancia a la/s Aduanas de registro

para la respectiva ejecución de las garantías constituidas".

Conforme surge de la compulsa de las actuaciones administrativas, previo al cumplimiento del plazo de ciento ochenta (180) días concedido originalmente a la firma para completar la importación de la totalidad de las mercaderías involucradas, la misma solicitó una primera prórroga, la cual fue otorgada por la autoridad aduanera mediante Resolución Nº 01/2012 (DI TECN), extendiéndose el plazo de vencimiento del régimen por otros ciento ochenta (180) días, es decir, hasta el día 12 de mayo de 2012.

Que, previo al vencimiento de dicha extensión, la recurrente presentó una nueva solicitud de prórroga extraordinaria por ciento ochenta (180) días adicionales ante la entonces Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Sin embargo, de las constancias obrantes en la causa no surge acto administrativo alguno mediante el cual dicha petición hubiese sido expresamente concedida por la autoridad competente.

Así las cosas, en relación con dicha solicitud, corresponde señalar que no puede válidamente sostenerse que la ausencia de respuesta administrativa hubiese importado una autorización tácita para continuar operando bajo el amparo del régimen especial de envíos escalonados. Ello es así, por cuanto el art. 10 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Nº 19.549, vigente al momento de los hechos, establecía, como principio general, que el silencio de la Administración debe interpretarse en sentido negativo, salvo disposición expresa en contrario.

Desde tal perspectiva, el silencio administrativo constituye una ficción legal instituida en beneficio del administrado frente a la inactividad estatal, mas no resulta apto para generar, por sí mismo, derechos o autorizaciones implícitas en materia regida por el principio de legalidad estricta.

En efecto, la doctrina y jurisprudencia administrativa han sostenido reiteradamente que el silencio positivo constituye un supuesto excepcional y de interpretación restrictiva, requiriéndose para su configuración una previsión normativa expresa que así lo autorice, circunstancia que no se verifica en autos.

Por el contrario, tratándose de un régimen excepcional de naturaleza tributaria y aduanera –como lo es el régimen que nos ocupa–, las condiciones de otorgamiento, mantenimiento y eventual prórroga requieren manifestación expresa de voluntad por parte de la autoridad competente, no pudiendo presumirse autorizaciones tácitas frente a la mera inactividad administrativa.

Este Vocal entiende que la solución expuesta se impone con mayor razón si se atiende al carácter excepcional del régimen de envíos escalonados, el cual comporta una dispensa específica respecto del tratamiento ordinario de clasificación y tributación aduanera, razón por la cual sus requisitos deben ser observados e interpretados con criterio restrictivo.

En consecuencia, vencido el plazo conferido mediante la Resolución Nº 01/2012 (DI TECN) sin que mediara acto expreso de concesión de una nueva prórroga y sin que se hubiese completado la operatoria, es acertado concluir que la firma no cumplió con el requisito temporal del régimen, por lo que el mismo perdió vigencia, y ello conlleva la pérdida del beneficio de considerar a las mercaderías importadas como una unidad clasificatoria, de conformidad con lo previsto en el punto 3, inc. b), acápite 7 del Anexo II de

la Resolución General AFIP N° 2212/07, correspondiendo reclasificar cada una de las destinaciones documentadas según su condición individual, realizar el ajuste tributario correspondiente y habilitando a la aduana de registro a la respectiva ejecución de las garantías constituidas.

En este orden de ideas, las operaciones de importación involucradas en autos, documentadas mediante las destinaciones N° 12 008 IC04 003524 L, oficializada el 31/05/2012; 12 008 IC04 004309 N, oficializada el 01/07/2012; 12 008 IC04 006240 J, oficializada el 13/09/2012; 12 008 IC06 002121 F, oficializada el 12/12/2012; 13 008 IC06 000176 Y, oficializada el 28/01/2013; y 14 008 IC99 000001 Y oficializada el 20/02/2014, fueron documentadas con posterioridad al vencimiento del régimen que operó en fecha 12/05/2012, cuyas constancias documentales obran agregadas en autos.

Además, cabe mencionar que no modifica la solución expuesta la circunstancia invocada por la recurrente, relativa a la verificación final efectuada por la Aduana de San Rafael –ver fs. 306/8 de las actuaciones administrativas–, por cuanto, la misma no resulta apta para subsanar el incumplimiento del requisito temporal previsto en el régimen especial. Máxime teniendo en consideración que la normativa impone a la interesada la carga de comunicar el término de la operación, lo que no hizo oportunamente, por cuanto la verificación final fue solicitada por la actora pasados más de cinco (5) años de operado el vencimiento (ver SIGEA N° 13289-6806-2011/12 de fs. 263/264) y a instancias de ser intimado por el servicio aduanero para que informe el estado de situación de diversos envíos escalonados, entre los cuales se encontraban involucradas las destinaciones de autos.

En otras palabras, el cumplimiento del régimen de envíos escalonados no se encontraba condicionado únicamente a la verificación material de las unidades funcionales, sino también –y esencialmente– al ingreso de la totalidad de las mercaderías dentro del plazo otorgado al efecto por la autoridad competente.

Que, por todo lo expuesto, corresponde concluir que la firma actora incumplió con las condiciones previstas para el régimen de envíos escalonados autorizado mediante Resolución Nº 17/2011 (DI TECN), en razón de haber oficializado las destinaciones N° 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 004309 N, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC06 002121 F, 13 008 IC06 000176 Y y 14 008 IC99 000001 Y, objeto de autos, con posterioridad al vencimiento operado el 12/05/2012 y sin contar con prórroga expresamente concedida por la autoridad competente.

VII.- Sentado ello, corresponde expedirse respecto del agravio introducido por la recurrente en cuanto sostiene la incompetencia de la Aduana de Campana para instruir el procedimiento que culminó con el dictado de la Resolución Nº 514/2024 (AD CAMP), por entender que el control del régimen de envíos escalonados correspondía exclusivamente a la Aduana de San Rafael.

Adelanto que el planteo no puede prosperar.

Que, de conformidad con el art. 2 de la Resolución N° 17/2011 (DI TECN) que autorizó a la firma a acceder a la operatoria prevista en el Régimen de Envíos Escalonados, la operación podía efectuarse en forma indistinta por las Aduanas de Buenos Aires, Ezeiza, Campana o Bahía Blanca, estando la Aduana de San Rafael a cargo de la verificación final y estudio global de la operación, lo que no implica que la

Aduana de Campana no pudiera ejecutar las garantías constituidas y, en consecuencia, formular de los cargos derivados de su incumplimiento.

En tal sentido, el punto 3, inc. b), acápite 7 del Anexo II la Resolución General AFIP Nº 2212/2007 establece expresamente que se pondrá en conocimiento de las Aduanas de Registro el vencimiento del plazo previsto, sin que el interesado hubiera comunicado el término de la operación, para la respectiva ejecución de las garantías constituidas. La circunstancia expuesta, demuestra que la propia norma reconoce la facultad de la Aduana de Campana para la ejecución de las garantías constituidas en el ámbito de su jurisdicción.

Además, de las constancias de autos surge que las operaciones involucradas en la presente controversia fueron oficializadas ante la Aduana de Campana, circunstancia que determina su intervención natural como aduana de registro y fiscalización de las garantías constituidas ante la misma, extremo que reafirma su competencia funcional.

En efecto, aun cuando determinadas verificaciones técnicas o constataciones vinculadas a la integración final de la unidad clasificatoria hubiesen sido potestad de la Aduana de San Rafael, ello no desplaza ni excluye la competencia propia de la Aduana de Campana en relación a las operaciones oficializadas en su jurisdicción, respecto del control de las garantías oportunamente constituidas y la eventual formulación de los cargos.

Que, en consecuencia, corresponde desestimar el agravio introducido por la recurrente, relativo a la incompetencia de la Aduana de Campana, toda vez que dicha dependencia actuó dentro del ámbito de las atribuciones conferidas por la normativa aplicable y en ejercicio de las facultades de control inherentes a las operaciones documentadas bajo su jurisdicción.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde resolver el planteo de la actora acerca de la prescripción de la acción del fisco para el cobro de los tributos vinculados a las destinaciones oficializadas en el año 2012.

Al respecto, cabe destacar que, en materia aduanera, el legislador estableció el plazo de cinco años para la prescripción de la acción fiscal tendiente a percibir tributos, el cual comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiese producido el hecho gravado (arts. 803 y 804 del Código Aduanero), regulando asimismo –de manera taxativa– las causales de suspensión e interrupción del referido plazo.

En lo que aquí interesa, la causal interruptiva aplicable se encuentra prevista en el art. 806 inc. a) del Código Aduanero y se produce con la "notificación de la liquidación tributaria aduanera".

Teniendo presente lo expuesto, cabe señalar que respecto de las destinaciones N° 12 008 IC04 001459 Z, 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC04 004309 N y 12 008 IC06 002121 F, el cómputo de la prescripción comenzó a correr el 01/01/2013 y concluyó el 31/12/2017.

Ello así, no obstante la posterior notificación del Cargo N° 15/2018 (AD CAMP), habida cuenta de que la misma recién tuvo lugar el 03/09/2018, esto es, una vez ampliamente fenecido el plazo quinquenal

establecido por el art. 803 del Código Aduanero.

Que surge de la resolución recurrida que, al analizar el cómputo de la prescripción respecto de las destinaciones antes individualizadas, el servicio aduanero hizo aplicación de lo previsto en el art. 17 de la Ley 26.860, norma que dispuso:

> *"Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (…)".*

Sin embargo, recogiendo el agravio de la actora, adelanto desde ya que no comparto la aplicación de dicha previsión normativa a supuestos como el aquí debatido.

Que, en orden a resolver esta cuestión, resulta pertinente señalar —de un relevamiento efectuado sobre las sentencias dictadas por esta Sala desde el año 2018 en las que se evaluó la prescripción de la acción del Fisco para exigir tributos— que la norma en cuestión ha sido objeto de tratamiento sustancial en un número marcadamente reducido de causas, no obstante haberse postulado la excepción de prescripción en un universo de expedientes considerablemente mayor. En efecto, sobre el conjunto de causas relevadas, la suspensión prevista en el art. 17 de la ley 26.860 fue objeto de análisis sustantivo en no más de tres oportunidades, habiéndose resuelto la generalidad de los restantes casos por remisión a otras causales suspensivas o interruptivas de aplicación más frecuente en esta jurisdicción —en particular, la prevista en el art. 805, inc. a), del Código Aduanero en conjunción con el plazo de notificación establecido en el art. 40 de la reglamentación de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos—, e incluso en causas cuyo hecho gravado se ubicaba dentro de la ventana temporal en que la suspensión de la ley 26.860 pudo resultar aplicable, sin que ninguna de las partes la invocara ni este Tribunal la evaluara de oficio. Dicha circunstancia no resulta menor: antes que revelar un criterio asentado, da cuenta de que la aplicación de la ley 26.860 a la materia aduanera no ha sido recibida de modo pacífico ni extendido en la jurisprudencia de esta competencia, sino que ha permanecido, hasta el momento, como una cuestión escasamente explorada, ausente incluso del propio planteo defensivo del organismo recaudador en la abrumadora mayoría de los precedentes relevados.

Que, en efecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ha sido particularmente clara respecto del alcance que corresponde asignar a la suspensión prevista en el art. 17 de la Ley 26.860.

Así, en autos "Aceitera General Deheza S.A. c/ DGA" (expte. CAF N° 43181/2022, Sala V, sentencia del 04/10/2022), la Alzada –al confirmar un pronunciamiento de esta Sala, integrada por quien suscribe, el Dr. Garbarino y accidentalmente por el Dr. Licht– acudió expresamente a los debates parlamentarios de la norma y concluyó que la suspensión allí prevista resultaba exclusivamente aplicable a quienes se hubieran acogido al régimen especial de exteriorización voluntaria de activos contemplado por dicha ley.

En igual sentido se pronunció la Sala III en "Praxair Argentina S.R.L. c/ DGI" (expte. CAF N° 23439/2022, sentencia del 21/09/2023), destacando que la reglamentación –Resolución General AFIP N° 3509/2013– no puede ampliar la voluntad legislativa ni extender automáticamente los alcances de una causal suspensiva extraordinaria a sujetos ajenos al régimen.

La misma orientación fue seguida por la Sala II en "Banco Patagonia S.A. c/ DGI" (expte. CAF N° 3012/2021, sentencia del 10/12/2021), donde se sostuvo que la causal suspensiva prevista en el art. 17 de la Ley 26.860 se circunscribe exclusivamente a los supuestos en los cuales el contribuyente hubiera exteriorizado voluntariamente la tenencia de moneda extranjera o bienes en el país o en el exterior.

Que si en "Falabella S.A." (sentencia del 5/8/22) el suscripto acompañó la aplicación de dicha suspensión a la materia tributaria aduanera, cabe reconocer que en aquella oportunidad no se efectuó un análisis como el que en esta ocasión se aborda, centrado en la especialidad del régimen aduanero y en el alcance que corresponde asignar a la fórmula empleada por el art. 17 de la ley 26.860. Dicha omisión se salva en la presente, a la luz de la doctrina sentada con posterioridad por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -en su mayor parte inexistente o no consolidada al momento de dictarse aquel precedente-, a fin de dejar establecido, según el entender del suscripto, cuál es el criterio que debe prevalecer en la materia.

Que la precisión efectuada por la Cámara no resulta menor, sino que, por el contrario, revela con claridad que la suspensión del curso de la prescripción fue concebida por el legislador como instrumento accesorio de un régimen excepcional de exteriorización patrimonial y no como una herramienta autónoma destinada a expandir, sin más, el horizonte temporal de las potestades fiscales.

Que, en tal sentido, cabe además destacar que el art. 17 de la ley 26.860 alude a los tributos "cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos", fórmula de alcance organizacional que no debe confundirse con la categoría técnica de "tributos regidos por la legislación aduanera", que el propio Código Aduanero emplea de modo sistemático y expreso -es, precisamente, el título de la Sección IX, Título I, Capítulo I del Código- para delimitar el objeto de su propio régimen tributario autónomo. Que dicha distinción no es meramente nominal: el art. 805 del Código Aduanero, al regular las causales de suspensión de la prescripción de la acción del Fisco para percibir los "tributos regidos por la legislación aduanera", las enumera en forma taxativa -incs. a) a e)-, sin remitir ni reenviar a suspensiones dispuestas por leyes generales ajenas al propio Código, ni contemplar entre ellas la hipótesis de regímenes excepcionales de exteriorización o blanqueo de activos. Que, en tales condiciones, para que una norma extraña al Código Aduanero incorporase una sexta causal de suspensión al catálogo cerrado del art. 805, sería exigible que así lo estableciera de modo expreso, mediante referencia específica a los "tributos regidos por la legislación aduanera" -tal como el propio legislador lo hace cuando efectivamente pretende alcanzar dicha materia-, y no a través de una alusión genérica y organizacional a los tributos "a cargo de la AFIP", organismo que, en los términos del decreto 618/97, engloba direcciones generales con regímenes sustanciales autónomos y diferenciados entre sí: la Dirección General Impositiva, regida por la ley 11.683, y la Dirección General de Aduanas, regida por el Código Aduanero. La estructura orgánica del ente recaudador no altera la autonomía sustancial de los regímenes que administra.

Que a ello cabe añadir que el Derecho Aduanero constituye una rama jurídica dotada de autonomía científica, legislativa y jurisdiccional, diferenciada de las restantes ramas del ordenamiento tributario por el objeto que regula y por la finalidad que persigue (conf. Basaldúa, Ricardo X., "Introducción al Derecho Aduanero: Concepto y Contenido", Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1988), circunstancia que impone una interpretación especialmente restrictiva de toda norma general, ajena al Código Aduanero, que pretenda alterar el régimen específico y taxativo de suspensión e interrupción de la prescripción que sus arts. 803 a

806 consagran de manera autosuficiente -criterio sostenido, por lo demás, por el mismo autor en cuanto a la especialidad jurisdiccional aduanera (conf. Basaldúa, Ricardo X., "Jurisdicción Especializada Aduanera", IAEA)-.

Que, a mayor abundamiento, no puede dejar de advertirse que la Ley 26.860 -en todo su articulado- no contiene referencia alguna a los "tributos regidos por la legislación aduanera", categoría normativa que el propio Código Aduanero utiliza de manera expresa y sistemática al regular el instituto de la prescripción (arts. 803 y ss. del C.A.).

La omisión no parece casual.

Antes bien, revela que el régimen excepcional de exteriorización voluntaria fue concebido por el legislador en el marco de obligaciones tributarias pertenecientes al ámbito impositivo general administrado por la AFIP, mas no específicamente respecto del universo normativo aduanero, cuyos institutos poseen regulación propia y autónoma.

En tal sentido, cuando el legislador regula materias propias del Derecho Aduanero lo hace –como ocurre en el propio Código Aduanero– utilizando categorías técnicas específicas vinculadas a: (i) el control del tráfico internacional de mercaderías; (ii) los tributos regidos por la legislación aduanera; y (iii) las particulares potestades estatales que allí se ejercen. Nada de ello aparece en la Ley 26.860.

Y ello adquiere singular relevancia en materia prescriptiva, porque, tratándose de causales suspensivas o interruptivas del curso de la prescripción –institutos de interpretación necesariamente restrictiva por su carácter excepcional y por su incidencia directa sobre la seguridad jurídica de los administrados– no parece jurídicamente admisible extender por vía hermenéutica una previsión legal concebida para un régimen extraordinario de exteriorización patrimonial hacia ámbitos materiales respecto de los cuales el legislador guardó absoluto silencio.

Dicho de otro modo, si el legislador hubiese querido proyectar expresamente los efectos suspensivos de la Ley 26.860 sobre los tributos regidos por la legislación aduanera, razonablemente cabría esperar que así lo hubiera consignado de manera clara e inequívoca, particularmente en un sistema jurídico donde el propio Código Aduanero regula autónomamente el instituto de la prescripción y sus causales modificatorias.

La ausencia de toda referencia específica a la materia aduanera impide, a juicio del suscripto, incorporar por mera extensión interpretativa una causal suspensiva extraordinaria dentro de un régimen normativo especializado que el legislador no incluyó expresamente dentro del ámbito de aplicación de la Ley 26.860.

Lo contrario importaría desplazar el eje de interpretación desde la legalidad estricta hacia construcciones expansivas incompatibles con la función limitativa que la prescripción cumple frente al ejercicio tardío de potestades estatales.

Que la solución aquí propiciada tampoco desconoce la literalidad del art. 17 de la Ley 26.860, antes bien, procura integrarla armónicamente con la específica finalidad perseguida por el legislador al sancionar dicho régimen excepcional.

En este sentido, adquiere singular relevancia la referencia a los debates parlamentarios de la ley, efectuada

por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en los precedentes "Aceitera" y "Praxair" citados anteriormente. Allí, se recordó expresamente que el miembro informante del proyecto aclaró que la suspensión "corresponde a quienes se acojan a este régimen para que no especulen", despejando toda posibilidad de interpretar la norma como una cláusula general de expansión temporal de las potestades tributarias estatales.

Asimismo, la diferencia con la posterior suspensión establecida por la Ley 27.562 resulta particularmente ilustrativa.

En este último supuesto -dictado en el contexto extraordinario derivado de la pandemia COVID-19- el legislador consagró deliberadamente una suspensión de alcance general, circunstancia que no generó mayores controversias interpretativas, precisamente porque la universalidad de sus efectos aparecía expresada de manera clara, explícita y coherente con la finalidad excepcional perseguida.

Nada semejante ocurrió respecto de la Ley 26.860, y ello no constituye un dato menor.

En efecto, si el alcance universal de la suspensión hubiese sido verdaderamente claro y querido por el legislador, difícilmente habría existido necesidad de que el miembro informante aclarara expresamente que la suspensión "corresponde a quienes se acojan a este régimen para que no especulen".

La propia necesidad de efectuar tal precisión durante el debate parlamentario, evidencia que la amplitud semántica del texto legal proyectaba un alcance potencialmente superior a la concreta finalidad normativa perseguida.

Esta circunstancia revela -antes que una autorización para extender indiscriminadamente la suspensión- una visible tensión entre la técnica legislativa empleada y la finalidad efectivamente perseguida por el régimen.

Y es justamente allí donde la interpretación judicial adquiere singular relevancia, porque interpretar el derecho no supone únicamente identificar el significado semántico aislado de un texto legal, sino reconstruir racionalmente su sentido dentro del sistema jurídico del que forma parte.

La cuestión no resulta novedosa en la teoría general de la interpretación jurídica, la propia Corte Suprema de los Estados Unidos –tribunal que desde Marbury v. Madison (5 U.S. 137, 1803) asumió el rol histórico de intérprete final de la Constitución y del alcance de las leyes dentro del sistema republicano– advirtió tempranamente sobre los riesgos de una exégesis puramente literal desvinculada de la finalidad normativa.

En el célebre precedente Church of the Holy Trinity v. United States (143 U.S. 457, 1892), la Corte debió interpretar una ley federal que prohibía contratar extranjeros para realizar "labor or service of any kind" en territorio estadounidense.

Leída aisladamente, la literalidad del texto conducía a comprender, dentro de la prohibición, incluso a un ministro religioso contratado por una iglesia. Sin embargo, el tribunal –con voto del Justice Brewer– rechazó dicha inteligencia y sostuvo una afirmación que se transformaría en uno de los grandes precedentes clásicos de teoría de la interpretación jurídica: que una cosa puede estar dentro de la letra de una ley y, sin embargo, quedar fuera de ella, por no hallarse dentro de su espíritu ni de la intención de sus

autores.

La Corte norteamericana comprendió entonces que la actividad jurisdiccional no podía reducirse a una mecánica identificación semántica de palabras aisladas, particularmente cuando el resultado hermenéutico conducía a soluciones incompatibles con: (i) la finalidad perseguida por el legislador; (ii) el contexto histórico de sanción; y (iii) la racionalidad del sistema jurídico considerado en su conjunto.

La reflexión reseñada conserva singular actualidad en el presente caso, porque precisamente lo que aquí se debate no es la existencia literal de una cláusula suspensiva, sino el alcance jurídicamente razonable que corresponde atribuirle dentro del sistema normativo del que forma parte.

Y así como en Holy Trinity la Corte estadounidense entendió que no toda prestación de "labor or service" quedaba automáticamente absorbida por la prohibición legal, tampoco aquí parece jurídicamente sostenible convertir a una suspensión concebida para un régimen excepcional de exteriorización patrimonial en una herramienta general de extensión temporal de las potestades fiscales.

La analogía resulta particularmente ilustrativa porque demuestra que, incluso en tradiciones jurídicas fuertemente respetuosas del texto legal, se reconoce que la interpretación no puede quedar aprisionada en literalismos capaces de destruir la racionalidad finalista de la norma.

En nuestro medio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha transitado senderos hermenéuticos análogos, al sostener reiteradamente que las normas no deben interpretarse de manera aislada sino armónicamente integradas dentro del ordenamiento jurídico y de sus principios estructurales (Fallos: 255:360; 281:146; 302:813; entre muchos otros).

Del mismo modo, en Fallos: 312:111 ("Saguir y Dib"), el Tribunal recordó que la misión judicial no se agota en la aplicación mecánica de textos legales cuando ello conduce a resultados incompatibles con los principios superiores del orden jurídico.

En una línea que comparto plenamente, el Dr. Miguel N. Licht –al votar en autos "TERNIUM ARGENTINA S.A." (TFN, Sala "G", expte. 40.076-A, sentencia del 03/02/2026)– sostuvo que una interpretación extensiva del art. 17 de la Ley 26.860 "prescindiría de un análisis hermenéutico de la suspensión estipulada", destacando que "la actividad jurisdiccional no puede desentenderse de la ratio legis ni del espíritu que anima a la norma, la cual surge patente de los antecedentes parlamentarios reseñados".

Comparto plenamente dicha construcción. En efecto, la cuestión debatida no se resuelve mediante una mera lectura aislada de segmentos normativos descontextualizados, sino a través de una interpretación sistemática e integrada del ordenamiento jurídico, particularmente cuando se encuentran comprometidos el principio de legalidad, la seguridad jurídica y la función limitativa que la prescripción desempeña frente al ejercicio tardío de potestades estatales.

Que, interpretar el art. 17 de la Ley 26.860 como una causal suspensiva general aplicable indiscriminadamente a cualquier obligación tributaria administrada por la AFIP, importaría desatender no sólo la finalidad específica perseguida por el legislador, sino también la propia naturaleza excepcional del régimen.

En este sentido, se destaca que la prescripción no constituye una concesión graciosa al administrado ni una sanción a la inactividad estatal, sino que constituye un instrumento estructural de seguridad jurídica mediante el cual el ordenamiento establece límites temporales objetivos al ejercicio tardío de potestades públicas.

Precisamente por ello, las causales suspensivas e interruptivas -en tanto excepciones al normal curso de la prescripción- deben ser interpretadas con criterio estricto, evitando extensiones analógicas incompatibles con el principio de legalidad.

Que, asimismo, no puede dejar de señalarse que quien suscribe -al igual que el Dr. Garbarino- ha sostenido reiteradamente la necesidad de evitar que interpretaciones puramente literales del art. 805 del Código Aduanero conduzcan a prolongaciones irrazonables de la incertidumbre jurídica de los administrados mediante suspensiones temporales prácticamente indefinidas.

Tal preocupación –vinculada al plazo razonable, la seguridad jurídica y el debido proceso administrativo– ha sido receptada incluso por la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." (Sala I, expte. N° 57427/2022, sentencia del 10/07/2023), donde, aun revocándose la declaración de inconvencionalidad efectuada por este Tribunal Fiscal, se concluyó igualmente en la prescripción de la acción fiscal para percibir tributos, precisamente en resguardo de la certeza y estabilidad de las relaciones jurídicas.

Que, en consecuencia, corresponde declarar prescripta la acción del Fisco para el cobro de tributos respecto de las destinaciones N° 12 008 IC04 001459 Z, 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC04 004309 N y 12 008 IC06 002121 F, revocándose parcialmente el Cargo N° 15/2018 (AD CAMP).

Que las costas corresponde imponerlas por su orden (art. 1163 del Código Aduanero), en atención a la complejidad jurídica de la cuestión debatida, la existencia de criterios divergentes –incluso dentro de la propia administración– y la relativa novedad que presenta la discusión en torno al alcance del art. 17 de la Ley 26.860 en materia aduanera.

IX.- En virtud de lo hasta aquí expuesto, corresponde determinar si resulta ajustada a derecho la exigencia tributaria formulada en relación a las Destinaciones N° 13 008 IC06 000176 Y (integrante del Cargo N° 15/2018) y 14 008 IC99 000001 Y (Cargo N° 14/2019).

En su recurso de apelación, la actora sostiene la aplicación del Régimen de Inversiones para la Actividad Minera, implementado mediante la Ley 24.196.

En este sentido, cabe señalar que la norma mencionada ut supra, en el capítulo V titulado "Importaciones" prevé, en lo que aquí interesa, que: "Los inscriptos en el presente régimen estarán exentos del pago de los derechos a la importación y de todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística, con exclusión de las demás tasas retributivas de servicios, por la introducción de bienes de capital, equipos especiales o parte o elementos componentes de dichos bienes, y de los insumos

determinados por la autoridad de aplicación, que fueren necesarios para la ejecución de actividades comprendidas en el presente régimen de acuerdo a las disposiciones del Capítulo III. Las exenciones o la consolidación de los derechos y gravámenes se extenderán a los repuestos y accesorios necesarios para garantizar la puesta en marcha y desenvolvimiento de la actividad, las que estarán sujetas a la respectiva comprobación del destino, el que deberá responder al proyecto que motivó dichos requerimientos. (…) La autoridad de aplicación establecerá las prácticas que garanticen el cumplimiento de las disposiciones del presente artículo".

Consecuentemente, mediante el artículo 21 del Decreto N° 2686/1993 –reglamentario de la Ley 24.196– se estableció, respecto de las importaciones, que: "a) La exención que dicho artículo dispone alcanza a los derechos de importación y a los demás tributos que gravaren la importación o se aplicaren con motivo de ella, incluida la Tasa de Estadística, con excepción de las restantes tasas retributivas de servicios y del Impuesto al Valor Agregado".

A tales fines, se dispuso que: "c) Por cada uno de los bienes que se hallaren comprendidos en el régimen de la Ley de Inversiones mineras, los importadores deberán solicitar la autorización ante la autoridad de aplicación. Esta autorización deberá tener plazo de vencimiento y obrará como parte de la documentación del despacho de importación respectivo que exige la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS para el libramiento de las mercaderías" (el subrayado me pertenece).

En estos términos, compulsada la documentación obrante en las actuaciones administrativas, surge que la actora acompañó en su recurso de impugnación la Resolución de la Secretaría de Minería (SM) N° 330/1994 que da cuenta de su inscripción en el Registro de Inversiones Mineras, en el marco de la Ley 24.196.

Asimismo, surge de los Despachos de Importación N° 13 008 IC06 000176 Y y 14 008 IC99 000001 Y que, en el campo "Documentos a Presentar", se indicó: "CERTSM = 167903" y "CERTSM = 156913" –respectivamente– (ver fs. 44/45 y 55/54 de las actuaciones administrativas), en cumplimiento con lo previsto en el artículo 21 del Decreto N° 2686/1993, circunstancia que no ha sido desvirtuada ni controvertida por el organismo de origen.

De hecho, se destaca que ambas Destinaciones tramitaron por canal de selectividad "ROJO", encontrándose tildado en el sobre contenedor el casillero "13- CERTIFICADOS DE TERCEROS ORGANISMOS" del campo "ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA CARPETA", sin que consten en autos, en tal sentido, objeciones formuladas respecto del control documental de los Despachos y los certificados allí declarados.

Además, surge del campo "LIQUIDACIÓN" que, en relación a ambas Destinaciones, se ha abonado el concepto "TASA LEY 24196", lo que reafirma la aplicación del Régimen de Inversiones para la Actividad Minera para las importaciones aquí analizadas.

A mayor abundamiento, cabe destacar que en autos no se ha cuestionado el destino minero de los bienes importados ni se ha dado intervención a tales fines a la Secretaría de Minería de la Nación, en su carácter de autoridad de aplicación competente al efecto.

En estos términos, encontrándose inscripta en el Registro correspondiente y habiendo tramitado y declarado los certificados requeridos por la reglamentación para cada Destinación en particular, cabe concluir que las importaciones aquí analizadas se encontraban exentas del pago de derechos de importación, tasa de estadística y derechos adicionales.

Por lo expuesto, en relación a las Destinaciones N° 13 008 IC06 000176 Y y 14 008 IC99 000001 Y, corresponde revocar parcialmente los Cargos N° 15/2018 (CAMP) y 14/2019 (CAMP), con excepción del Impuesto al Valor Agregado –tributo excluido expresamente del beneficio otorgado por la normativa aquí analizada y cuya prescripción no ha constituido materia de agravio– por lo que procede mantener su exigencia.

X.- En otro orden, respecto del agravio relativo a la tasa de intereses aplicable, cabe destacar que el suscripto no resulta competente para modificar lo dispuesto por el art. 794 del C.A., por lo que corresponde rechazar el planteo esgrimido.

Asimismo, cabe señalar que la norma cuestionada por la recurrente era conocida al momento de asumir su obligación frente a la Aduana y consecuente -y sistémicamente- aceptada pues, claro está, el giro de sus negocios se encuentra vinculado a la operatoria del comercio exterior. Esa actividad supone un riesgo, que fue asumido y aceptado. Ese riesgo sólo devendría irrazonable si fuere el mismo Estado el que por inacción procesal o una acción abusiva deliberada, actual y concreta pusiera en crisis la tutela judicial efectiva de sus derechos, lo que obligaría al operador judicial a asumir un temperamento proactivo acorde a los requerimientos constitucionales -que comprende a los convencionales- por lo que, no verificándose en la especie tales extremos, el agravio esbozado en tal sentido, no puede prosperar en sentido positivo.

XI.- En virtud de los expresado en los considerandos VIII, IX y X, la demandada deberá practicar una nueva liquidación de los Cargos N° 15/2018 (AD CAMP) y 14/2019 (AD CAMP), que comprenda únicamente al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a las Destinaciones N° 13 008 IC06 000176 Y y 14 008 IC99 000001 Y, con más los intereses correspondientes.

Por ello, VOTO por:

1) Declarar la prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) para percibir tributos en relación a las Destinaciones N° 12 008 IC04 001459 Z, 12 008 IC04 003524 L, 12 008 IC04 006240 J, 12 008 IC04 004309 N y 12 008 IC06 002121 F y, en consecuencia, revocar parcialmente el Cargo N° 15/2018 (AD CAMP), con costas por su orden.

2) Revocar parcialmente los Cargos N° 15/2018 (AD CAMP) y 14/2019 (AD CAMP), en cuanto exigen el pago de derechos de importación, tasa de estadística y derecho adicional en relación a las Destinaciones N° 13 008 IC06 000176 Y y 14 008 IC99 000001 Y, costas conforme los respectivos vencimientos.

3) Firme la presente, ordenar a la demandada, en los términos del art. 1166 del C.A., a practicar dentro del plazo de treinta (30) días una nueva liquidación de tributos, conforme lo expresado en los considerandos VIII, IX y X.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que en el marco del análisis del presente expediente, se advierte la conveniencia de disponer, con carácter previo al dictado de la sentencia, **una medida para mejor proveer a fin de requerir la remisión del expediente CUDAP EXPS01:0073567/2012**, en el cual habría tramitado la solicitud de prórroga extraordinaria vinculada con el beneficio objeto de autos.

En efecto, de las constancias actualmente incorporadas surge que dicha prórroga extraordinaria fue solicitada por la recurrente y que la Aduana de San Rafael tenía conocimiento de su tramitación con anterioridad a la formulación de los cargos. Sin embargo, el expediente aduanero en el que se sustanció esa petición no se encuentra agregado a las actuaciones administrativas ni a estos autos, por lo que no resulta posible determinar con absoluta certeza si la autoridad competente llegó a expedirse sobre ella y, en su caso, en qué fecha y sentido lo hizo.

A ello cabe agregar que, de la consulta efectuada respecto del expediente CUDAP EXPS01:0073567/2012, surge que **dichas actuaciones registraron diversos movimientos durante los meses de marzo, abril y mayo de 2013 entre distintas dependencias de la Administración**, entre ellas la Dirección Nacional de Impuestos, la Dirección de Régimen Fiscal Aduanero, la Dirección General de Asuntos Jurídicos, la Subdirección General de Asuntos Jurídicos, la Dirección de Asuntos Contenciosos, Legislativos y Tributarios, la Subsecretaría Legal y la Secretaría de Hacienda, constando su recepción en esta última dependencia con fecha 3 de mayo de 2013.

Tales movimientos no sólo permiten constatar que la solicitud de prórroga extraordinaria fue objeto de efectiva tramitación administrativa con posterioridad a su presentación, sino que evidencian la sucesiva intervención de distintas dependencias técnicas y jurídicas. En tales condiciones, **la sola consulta del historial del expediente no permite conocer el contenido ni el alcance de las intervenciones producidas y, fundamentalmente, determinar si durante dicha tramitación recayó algún pronunciamiento respecto de la solicitud formulada**, extremo que sólo puede ser esclarecido mediante la compulsa íntegra de dichas actuaciones.

En ese contexto, la circunstancia de **que no se encuentre incorporado a las presentes actuaciones un acto resolutivo respecto de la prórroga solicitada no permite, por sí sola, concluir que dicho pronunciamiento no hubiera existido**.

II.- Que la incorporación de esas actuaciones resulta relevante para la resolución de la causa, particularmente teniendo en consideración que la Instrucción General N° 37/2002 contemplaba que, cuando se hubiera solicitado una prórroga, debía aguardarse la resolución final de la autoridad competente

antes de proceder a la ejecución de las garantías.

En efecto, uno de los aspectos relevantes para decidir consiste, precisamente, en determinar si la solicitud de prórroga extraordinaria fue efectivamente resuelta por el Ministerio de Economía. Si bien la actora sostiene que dicha petición no obtuvo respuesta y tal circunstancia encontraría sustento, asimismo, en las actuaciones de la Aduana de San Rafael obrantes en la causa, al no encontrarse incorporado el expediente CUDAP EXPS01:0073567/2012, no puede descartarse que en dichas actuaciones exista un pronunciamiento expreso respecto de la solicitud que no haya sido agregado a estos autos.

Bajo tales premisas, tal circunstancia resulta determinante para la resolución del caso. En particular, **establecer si recayó una resolución definitiva respecto de la solicitud de prórroga extraordinaria —así como, en su caso, conocer su contenido y las fechas de su dictado y notificación— resulta necesario para determinar la subsistencia y el alcance temporal del régimen de envíos escalonados autorizado a la recurrente y, consecuentemente, la situación jurídica de las operaciones efectuadas a su amparo y la procedencia de la ulterior ejecución de las garantías**.

Por tales razones, y a fin de contar con la totalidad de los antecedentes administrativos relevantes antes del dictado de la sentencia, propicio que, como medida para mejor proveer, se libre oficio al Ministerio de Economía a fin de que, dentro del plazo de diez (10) días, remita a este Tribunal, en forma completa, el expediente CUDAP EXPS01:0073567/2012, junto con la totalidad de las actuaciones, antecedentes y documentación que lo integren, así como toda actuación posterior, continuadora o vinculada con aquél. Asimismo, deberá informar si recayó resolución definitiva respecto de la solicitud de prórroga extraordinaria allí tramitada y, en su caso, acompañar copia del acto respectivo y de las constancias de su notificación.

Por ello, **VOTO** por:

Como medida para mejor proveer, líbrese oficio al Ministerio de Economía a fin de que, dentro del plazo de diez (10) días, remita a este Tribunal, en forma completa, el expediente CUDAP N° EXP-S01:0073567/2012, caratulado “REF. SOLICITUD DE PRÓRROGA EXTRAORDINARIA - RÉGIMEN DE ENVÍOS ESCALONADOS - RES. MEFP 27/11 ACTUACIÓN 13289-6806 - RESOLUCIÓN N° 1243/92 Y SUS MODIFICATORIAS”, junto con la totalidad de las actuaciones, antecedentes y documentación que lo integren, así como toda actuación posterior, continuadora o vinculada con aquél. Asimismo, deberá informar si recayó resolución definitiva respecto de la solicitud de prórroga extraordinaria allí tramitada y, en su caso, acompañar copia del acto respectivo y de las constancias de su notificación. ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Soria dijo:

Doy por reproducido el relato del Dr. González Palazzo en sus considerandos I a IV, continuando el considerando V conforme lo siguiente:

V.- *Decisión del caso:* Corresponde expedirse en primer lugar sobre el planteo de nulidad de los cargos,

por haber sido dictados por autoridad incompetente, opuesto por la actora.

El cargo 14/19 fue formulado respecto de la destinación de importación 14008IC99000001Y, en tanto que el cargo 15/18 fue formulado respecto de las destinaciones de importación 12008IC04001459Z, 12008IC04003524L, 12008IC04004309N, 12008IC04006240J, 12008IC06002121F y 13008IC06000176Y. Ambos cargos fueron formulados a partir del incumplimiento del plazo otorgado por la Aduana para completar el régimen de envíos escalonados, previsto por la resolución general 2212/07 (BO: 26.02.07).

La actora plantea la nulidad de los cargos, toda vez que la Aduana de Campana, que formuló los cargos en cuestión, no resulta ser el organismo competente, por no ser la Aduana de verificación final del cumplimiento de las obligaciones que asumió bajo el régimen de envíos escalonados.

V.1.- El régimen de envíos escalonados constituye un régimen especial y de carácter excepcional, previsto para aquellos supuestos en los cuales determinadas mercaderías, aun presentándose desarmadas, desmontadas o fraccionadas en distintos embarques, conforman una única unidad funcional o clasificatoria susceptible de recibir una única posición arancelaria. Dicho régimen fue creado por la resolución MEyOSP 1243/92 (BO: 04.11.92), permitiéndose solicitar a la Aduana autorización para la importación o exportación, en etapas, de mercaderías consideradas como tales en virtud de la Regla General 2 a) para la interpretación del Sistema Armonizado, cuando exista manifiesta imposibilidad de transporte, en un solo embarque, de la totalidad de las partes de las mismas (art. 1).

Por su parte, la citada resolución general 2212/07 reglamentó el procedimiento operativo aplicable a dichas operaciones, disponiendo, entre otros extremos, la necesidad de autorización previa por parte de la autoridad aduanera competente, la fijación de un plazo para la importación de la totalidad de los componentes y la constitución de garantías por las diferencias que existan entre el tratamiento arancelario del bien completo y el de las partes que efectivamente se despachan en cada envío.

Lo relativo a la prórroga se encuentra regulado en el punto 5 del Anexo I, indicando que el plazo establecido en la resolución autorizante para concluir las operaciones de importación será prorrogable en el ámbito aduanero, por única vez, por un período que no podrá exceder al fijado originalmente (180 días). Asimismo, señala que cuando mediaren impedimentos o razones de fuerza mayor debidamente comprobadas y los plazos previstos no resulten suficientes para concluir las operaciones de importación, se podrá solicitar al Ministerio de Economía y Producción, siempre que se cumpla la normativa ministerial para tales circunstancias, una última prórroga adicional de hasta 90 días. En este caso, el interesado debe notificar del pedido de prórroga solicitada al Ministerio de Economía y Producción, a la Dirección Regional Aduanera autorizante o bien al Departamento Técnica de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la Dirección de Técnica, según corresponda, a fin de que dicha solicitud quede asentada en el expediente original.

El Anexo II establece lo relativo al registro y trámite de las destinaciones aduaneras comprendidas en el régimen de envíos escalonados, indicando en el punto 3 “Cancelación de las operaciones de envíos escalonados”, inciso b) “Operaciones con intervención de más de una Aduana”, lo siguiente: *“4. Si finalizada la operación, la Aduana responsable no contare con todos los elementos citados, deberá*

solicitarlos, en carácter de urgente, a las Aduanas por las que se hayan registrado operaciones. 5. La Aduana responsable efectuará el estudio global de la operación y de no mediar objeción, conformará los respectivos Formularios de Afectación, para su agregación al expediente que autorizó la operación y posterior archivo final. 6. Del mismo modo, pondrá en conocimiento de tal circunstancia a todas las Aduanas intervinientes con el objeto de dar el curso que corresponda por eventuales garantías pendientes. 7. Si vencido el plazo previsto en la resolución autorizante el interesado no ha comunicado el término de la operación o solicitado prórroga, la Aduana responsable considerará cada solicitud de destinación en forma independiente; el área operativa de dicha Aduana reclasificará lo documentado según su condición y pondrá en conocimiento de tal circunstancia a la/s Aduanas de registro para la respectiva ejecución de las garantías constituidas".

V.2.- En el caso de marras, mediante la resolución 17/11, la Dirección de Técnica de la DGA autorizó a POTASIO RÍO COLORADO S.A. a importar, mediante el régimen de envíos escalonados, 4 combinaciones de máquinas destinadas a la obtención de cloruro de potasio para el proyecto minero desarrollado por la actora en la Provincia de Mendoza (art. 1). La operación podía efectuarse indistintamente por las Aduanas de Buenos Aires, Ezeiza, Campana o Bahía Blanca, en un plazo de 180 días, estando la Aduana de San Rafael a cargo de la verificación final y estudio global de la operación (art. 2).

El plazo originalmente otorgado fue prorrogado por otros 180 días, mediante la resolución 1/12 de la Dirección de Técnica, extendiéndose así hasta el 12.05.12. De manera previa al vencimiento de la prórroga, precisamente el 02.03.12, la actora presentó una nueva solicitud de prórroga extraordinaria por 180 días ante la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, debido a razones de fuerza mayor por problemas técnicos y climáticos en el país de origen de la mercadería (China), lo que ocasionó el atraso en la construcción de los bienes vinculados con la instalación de la planta.

Varios años más tarde, puntualmente el 21.06.18, la Aduana de Campana le solicitó a la Aduana de San Rafael que informe el resultado de la verificación final del envío escalonado documentado mediante las destinaciones 11008IC04004966V, 11008IC04007549V, 12008IC04001459Z, 12008IC04003524L, 12008IC04004309N, 12008IC04006240J, 12008IC06002121F y 13008IC06000176Y, oficializadas en Campana (fs. 64 de las act. adm.).

En primera instancia, la Aduana de San Rafael emite el informe de verificación final identificado como IF-2021-00677327-AFIP.ADSARA#SDGOAI, mediante el cual indicó que la verificación aún no ha sido realizada, informando que las actuaciones fueron remitidas a la Subsecretaría del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en fecha 28.05.12, a pedido de la Dirección Nacional de Impuestos, en virtud de una solicitud de prórroga extraordinaria efectuada por la actora, en trámite que aún se encontraba pendiente de respuesta. Asimismo, agregó que se encontraba a la espera de la resolución final que adopte la autoridad respecto a la solicitud de prórroga presentada (fs. 245 de las act. adm.).

Luego de ello, la Aduana de San Rafael le comunicó a la Aduana de Campana la cancelación del envío escalonado mediante la nota NO-2022-00913812-AFIP-ADSARA#SDGOAI, indicando expresamente que se procedió a la verificación final del bien, resultando que se encuentra completo y sin montar

constituyendo una unidad clasificatoria comprendida en la Subpartida 8419.89, en virtud de la regla general interpretativa 2 a) del Sistema Armonizado. Por otra parte, aclara la nota que la mercadería ingresó al territorio aduanero dentro los plazos autorizados hasta la presentación del recurso de prórroga extraordinaria realizada ante el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, sin respuesta a la fecha, y que la verificación final fue solicitada mediante nota presentada por el despachante en fecha 25.10.22, como respuesta a la notificación cursada por la dependencia. Por ello, culmina señalando que al haberse cumplido la operación en su totalidad debe procederse a su cancelación, adjuntando el formulario de afectación, y liberar las correspondientes garantías constituidas (fs. 306/307 de las act. adm.). Adjunto a la referida nota obra el acta de verificación física de la mercadería, efectuada con motivo del cierre del envío escalonado autorizado por resolución 17/11 (fs. 308/313 de las act. adm.).

Finalmente, a fs. 314/317 y 319/321 de las act. adm., se agregan: (i) el formulario de afectación remitido a las Aduanas de Buenos Aires y de Campana, en el cual se incluyen las destinaciones de importación objeto del presente, manifestándose que se remite como constancia de haberse cancelado la operación; y (ii) nota mediante la cual la División Control y Fiscalización Simultanea informa que corresponde proceder a la liberación de las garantías afectadas a las destinaciones de importación que allí se indican, entre las cuales se ubican las operaciones de marras.

V.3.- Conforme lo detallado *supra*, resulta claro que quién tiene la facultad para efectuar el estudio global de la operación y, de considerarla cumplida, conformar los formularios de afectación y ordenar el archivo final de las actuaciones, resulta ser la *Aduana responsable* (Anexo III, punto 3, inciso b), punto 5 de la resolución general 2212/07). En tal caso, es además la encargada de poner en conocimiento a todas las Aduanas intervinientes, para que éstas den el curso que corresponda a las garantías pendientes (Anexo III, punto 3, inciso b), punto 6 de la resolución general 2212/07). En oposición, para el caso de que no se comunique el término de la operación *o se solicite la prórroga*, será la *Aduana responsable*, nuevamente, quién tiene la facultad para considerar a cada solicitud de destinación en forma independiente, poniendo en conocimiento de tal circunstancia a la Aduana de registro para la respectiva ejecución de las garantías constituidas (Anexo III, punto 3, inciso b), punto 7 de la resolución general 2212/07).

En este caso, de acuerdo al art. 2 de la resolución 17/11, la *Aduana responsable*, que se encuentra a cargo de la verificación final y estudio global de la operación, es la Aduana de San Rafael. En tal carácter, dicha Aduana emitió la nota NO-2022-00913812-AFIP-ADSARA#SDGOAI, mediante la cual indicó: (i) que procedió a la verificación final del bien, resultando que se encontraba completo y sin montar constituyendo una unidad clasificatoria; (ii) que la mercadería ingresó al territorio aduanero dentro los plazos autorizados hasta la presentación del recurso de prórroga extraordinaria realizada ante el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, sin respuesta a la fecha; (iii) que la verificación final fue solicitada mediante nota presentada por el despachante; y (iv) que por haberse cumplido la operación en su totalidad correspondía su cancelación, procediendo a la liberación de las garantías oportunamente constituidas.

Asimismo, para dar cumplimiento a la normativa que rige la operación en cuestión, confeccionó el formulario de afectación y puso en conocimiento a la Aduana de Campana del cumplimiento del régimen, indicándole expresamente que proceda a la liberación de las garantías constituidas sobre las destinaciones de importación involucradas en autos, entre otras.

Sin perjuicio de ello, la Aduana de Campana desconoció lo informado por la Aduana responsable, bajo el fundamento de que las operaciones habían sido oficializadas en una fecha posterior al vencimiento del plazo otorgado para cumplir con el régimen de envíos escalonados, confirmando los cargos 15/18 y 14/19, formulados por las diferencias existentes entre el tratamiento arancelario del bien completo y el de las partes que efectivamente se despacharon en cada envío.

No obstante, resulta evidente que el accionar de la Aduana de Campana se apartó abiertamente de la normativa que rige la operación en examen, descripta *supra*; por lo que asiste razón a la actora, en cuanto a que la mencionada Aduana carecía de competencia para formular los cargos en análisis. En efecto, véase que la única Aduana que tenía la facultad para considerar a cada solicitud de destinación en forma independiente era la Aduana de San Rafael, por ser la *Aduana responsable*, caso en cuál sería la encargada de poner en conocimiento tal circunstancia a la Aduana de Campana, por ser la Aduana de registro, quién recién a partir de ese momento estaría en condiciones de darle el curso correspondiente a las garantías constituidas.

En autos, no solo que ello no ha ocurrido, sino que la postura de la Aduana de San Rafael es la diametralmente opuesta, toda vez que informó expresamente a la Aduana de Campana que la operación había sido cumplida dentro de los plazos autorizados y le indicó que debía proceder a la liberación de las garantías oportunamente constituidas. Por ello, no cabe sino concluir que la Aduana de Campana no tenía competencia para formular los cargos 15/18 y 14/19, por lo que corresponde declarar su nulidad absoluta e insanable (art. 14 inc. b) i) de la ley 19.549; art. 1017.1 del Código Aduanero).

V.4.- Aclarado ello, resta realizar algunas aclaraciones respecto al plazo para cumplir con el régimen de envíos escalonados, por ser el argumento utilizado por la Aduana de Campana para formular los cargos.

En este caso, el plazo para cumplir con el régimen vencía, luego de otorgada la prórroga, el 12.05.12. Como es sabido, de manera previa al vencimiento del plazo, la actora presentó, el 02.03.12, una nueva solicitud de prórroga extraordinaria ante la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en los términos indicados por el punto 5 del Anexo I de la resolución general 2212/07, que nunca fue contestada.

Pese a que no existió respuesta de la Dirección Nacional de Impuestos, se desprende del expediente administrativo que tal situación fue debidamente contemplada por la *Aduana responsable* a la hora de determinar que la operación había sido cumplida dentro de los plazos. En efecto, en la primera comunicación que la Aduana responsable –San Rafael- efectúa a la Aduana de registro –Campana-, le informó que las actuaciones habían sido remitidas a la Subsecretaría del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en fecha 28.05.12, a pedido de la Dirección Nacional de Impuestos, en virtud de una solicitud de prórroga extraordinaria efectuada por la actora, en trámite que aún se encontraba pendiente de respuesta. Asimismo, le indicó que, previo a expedirse sobre el cumplimiento del régimen, se encontraba a la espera de la resolución final que adopte la autoridad respecto a la solicitud de prórroga presentada (ver IF-2021-00677327-AFIP.ADSARA#SDGOAI).

Luego, al momento de comunicarle a la Aduana de Campana la cancelación del envío escalonado, la *Aduana responsable* señaló que había procedido a la verificación final del bien, el que se encontraba

completo y sin montar constituyendo una unidad clasificatoria, sosteniendo que la mercadería ingresó al territorio aduanero dentro los plazos autorizados *hasta la presentación del recurso de prórroga extraordinaria presentada ante el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, sin respuesta a la fecha*, y que la verificación final fue solicitada mediante nota presentada por el despachante en fecha 25.10.22, como respuesta a la notificación cursada por la dependencia (ver NO-2022-00913812-AFIP-ADSARA#SDGOAI).

Lejos de parecer errada, la postura adoptada por la Aduana de San Rafael, en lo que respecta al cumplimiento de los plazos, resulta congruente con la normativa que regula el régimen, toda vez que el punto 7 del inciso b) del punto 3 "Cancelación de las operaciones de envíos escalonados", del Anexo II de la resolución general 2212/07 sostiene "*Si vencido el plazo previsto en la resolución autorizante el interesado no ha comunicado el término de la operación o solicitado prórroga, la Aduana responsable considerará cada solicitud de destinación en forma independiente…"* (el subrayado me pertenece). De lo expuesto se deriva que la Aduana responsable no consideró a cada solicitud de destinación en forma independiente, porque a la fecha del vencimiento del plazo previsto el interesado *no* había comunicado el término de la operación y *sí* había solicitado la prórroga excepcional prevista normativamente.

En consecuencia, considero que resulta acertada la postura adoptada por la Aduana de San Rafael, toda vez que el silencio de la administración para un supuesto como el de autos, en donde se encuentra en juego una solicitud de autorización administrativa, definida como el acto que habilita el ejercicio de un derecho preexistente, no puede recibir nunca una interpretación que redunde en la perdida de los derechos del administrado, sino que, por el contrario, debe ser interpretado en el sentido de proteger al particular frente a la inercia estatal y garantizar la continuidad de los procedimientos o regímenes en curso.

A mayor abundamiento, encuentro que a partir de la referencia normativa señalada supra (Anexo II, punto 3, inciso b), punto 7 de la resolución general 2212/07), resulta plenamente aplicable la jurisprudencia señera de la Corte Suprema, en cuanto sostiene que la procedencia del silencio positivo exige la existencia de una cláusula contractual o de una norma legal que demuestre la voluntad tácita de la administración de acogerse a las consecuencias que su omisión produciría (Fallos 314:217; 316:1025).

Finalmente, no es menos importante destacar que a partir de la sanción de la ley 27.742 (BO: 08.07.24) se ha modificado el art. 10 de la ley de procedimiento administrativo, introduciendo supuestos sustancialmente análogos al aquí discutido, en los que se asigna carácter positivo al silencio de la administración. Para ello, debe tratarse de una solicitud de autorización administrativa, identificada como un acto que habilita el ejercicio de un derecho preexistente del administrado (distinguiéndola del permiso, que otorga un derecho "nuevo"); la autorización debe enmarcarse en el ejercicio de una facultad reglada de la administración, es decir, supuestos donde la ley predetermina la conducta a seguir una vez verificados ciertos requisitos; y debe haber transcurrido el plazo previsto para resolver, siendo que a falta de un término específico, rige el plazo general de 60 días. Tales requisitos se encuentran, a mi juicio, cumplidos en este caso, toda vez que la solicitud de prórroga puede asimilarse a una autorización administrativa, que permite al administrado continuar con el ejercicio de un derecho preexistente, en el marco de un régimen expresamente reglado y en donde se han vencido los plazos establecidos por la ley para la obtención de un pronunciamiento.

VI.- En conclusión, por los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden –que tornan inoficioso expedirse respecto del resto de las cuestiones planteadas por las partes-, VOTO POR:

Declarar la nulidad, absoluta e insanable, de los cargos 15/18 y 14/19 y revocar la Resolución 514/24 (AD CAMP) -SIGEA 17224-39-2018/1-, con costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

Así lo voto.-

El Dr. Christian M. González Palazzo, retomando la palabra en el debate, dijo:

I.- Que, emitidos los votos que anteceden, corresponde proseguir con la discusión a fin de arribar a una decisión de la Sala.

En ese cometido, he procedido a una nueva y detenida lectura de las actuaciones administrativas y, particularmente, de los fundamentos desarrollados por el Dr. Soria respecto de la distribución de competencias que estructura el régimen especial de envíos escalonados.

Ese reexamen me conduce a revisar la conclusión que expuse inicialmente respecto del planteo de nulidad articulado por la recurrente.

No encuentro dificultad alguna en hacerlo. La deliberación propia de un órgano colegiado no constituye una mera sucesión formal de opiniones individuales sino, precisamente, la instancia en la cual los argumentos expuestos por quienes integran el Tribunal deben ser confrontados antes de que la decisión jurisdiccional quede definitivamente conformada. Y es desde esa perspectiva que advierto que la cuestión presenta una particularidad que no ponderé con suficiente alcance en mi primera intervención.

II.- En efecto, al analizar inicialmente la competencia de la Aduana de Campana, otorgué especial relevancia a su condición de Aduana de registro de las destinaciones involucradas y a la facultad que la Resolución General AFIP N° 2212/07 reconoce a las Aduanas de registro para proceder a la ejecución de las garantías oportunamente constituidas.

Esa premisa es correcta, pero no resulta suficiente para resolver el punto debatido.

Una nueva lectura integral -y, sobre todo, secuencial- del régimen permite advertir que la facultad para **ejecutar** una garantía no comporta, por sí sola, la facultad para **declarar configurado el presupuesto jurídico que habilita su ejecución**.

Precisamente allí encuentro ahora la diferencia sustancial.

Tratándose, como aquí ocurre, de una operación en la que intervinieron distintas Aduanas, el Anexo II, punto 3, inciso b), de la Resolución General AFIP N° 2212/07 establece una distribución funcional específica. Corresponde a la **Aduana responsable** efectuar el estudio global de la operación y, de no mediar objeciones, conformar los Formularios de Afectación y comunicar tal circunstancia a las restantes

Aduanas intervinientes. Y, para el supuesto contemplado en su punto 7, es nuevamente aquella Aduana responsable la que debe considerar individualmente las solicitudes de destinación, disponer la reclasificación de lo documentado según corresponda y, recién entonces, poner esa circunstancia en conocimiento de las Aduanas de registro para la respectiva ejecución de las garantías.

No se trata, por ende, de facultades concurrentes ni indistintas.

Existe una secuencia normativa concreta: primero debe producirse la determinación correspondiente por la Aduana responsable y, sólo como consecuencia de ella, queda habilitada la actuación de la Aduana de registro respecto de las garantías.

III.- Aplicado ese esquema al caso, adquiere singular relevancia que la Resolución N° 17/2011 (DI TECN) atribuyera a la Aduana de San Rafael la verificación final y el estudio global de la operación.

Y tampoco resulta un dato menor que esa dependencia no sólo haya ejercido las funciones que le fueron asignadas, sino que, luego de efectuar la verificación final, informara que el bien se encontraba completo y sin montar, constituyendo una unidad clasificatoria; tuviera presente la solicitud de prórroga extraordinaria que permanecía sin respuesta; considerara cumplida la operación; confeccionara el correspondiente Formulario de Afectación y comunicara a la Aduana de Campana que correspondía proceder a la liberación de las garantías constituidas.

Frente a ello, la Aduana de Campana no se limitó a ejercer la competencia que le correspondía como Aduana de registro, sino que sustituyó el juicio que la regulación especial había reservado a la Aduana responsable, arribando además a una conclusión diametralmente opuesta a la de ésta.

Es esta circunstancia la que modifica mi apreciación inicial.

No estamos frente a una mera irregularidad formal susceptible de ser superada mediante la posterior revisión jurisdiccional —supuesto al que se encontraban dirigidas las consideraciones efectuadas en mi primer voto acerca de la posibilidad de subsanar determinadas restricciones producidas durante el procedimiento administrativo— sino frente a un problema distinto y anterior: **la ausencia de competencia del órgano que produjo la determinación sustancial que sirvió de presupuesto a la exigencia tributaria**.

La revisión jurisdiccional puede reparar afectaciones procesales al derecho de defensa; lo que no puede hacer es atribuir retrospectivamente a un órgano administrativo una competencia material que el régimen especial reservó a otro.

IV.- Tampoco modifica esta conclusión la medida para mejor proveer propiciada por el Dr. Garbarino.

Los fundamentos desarrollados por mi colega permiten advertir que el expediente CUDAP EXP-S01:0073567/2012 habría registrado diversas actuaciones administrativas con posterioridad a la solicitud

de prórroga extraordinaria formulada por la recurrente y que, en consecuencia, la sola circunstancia de no encontrarse incorporada a estos autos una resolución expresa no permite afirmar, con absoluta certeza, que ella nunca hubiese sido dictada.

Comparto, en ese limitado sentido, que la incorporación de tales actuaciones podría resultar conducente si, para resolver la controversia, fuese necesario determinar definitivamente cuál fue la suerte de aquella solicitud y, a partir de ello, establecer la extensión temporal del régimen autorizado a la recurrente.

Sin embargo, luego de considerar los fundamentos expuestos por el Dr. Soria y efectuar una nueva lectura de la particular distribución de funciones prevista para este régimen especial, advierto que dicha cuestión no resulta determinante para resolver el defecto de competencia que aquí se presenta.

En efecto, cualquiera hubiera sido la suerte de la solicitud de prórroga extraordinaria, ello no modificaba la distribución funcional establecida por la Resolución General AFIP N° 2212/07 ni convertía a la Aduana de Campana en la Aduana responsable de efectuar el estudio global de la operación, considerar individualmente las destinaciones y disponer, en su caso, su reclasificación.

Si la solicitud permanecía pendiente —como surge de las constancias ponderadas por la Aduana de San Rafael—, la propia circunstancia destacada por el Dr. Garbarino, en cuanto señala que la Instrucción General N° 37/2002 contemplaba que debía aguardarse la resolución final de la autoridad competente antes de proceder a la ejecución de las garantías, impediría tener por configurado, sin más, el presupuesto que habilitaba dicha ejecución.

Si, por el contrario, hubiese recaído una decisión favorable a la petición formulada, ello naturalmente incidiría sobre la propia subsistencia del presupuesto en que se fundaron los cargos.

Y aun en la hipótesis más favorable a la posición fiscal -esto es, que hubiese existido una resolución denegatoria de la prórroga extraordinaria-, tal circunstancia tampoco habría alterado la secuencia competencial establecida por el régimen. Continuaba correspondiendo a la Aduana responsable efectuar la determinación pertinente respecto de la operación, considerar, en su caso, individualmente las destinaciones y proceder a su reclasificación, para recién entonces poner esa circunstancia en conocimiento de la Aduana de registro a fin de que ésta diese curso a las garantías constituidas.

Dicho de otro modo, aun la eventual constatación del antecedente que procura esclarecer la medida propiciada por mi colega no permitiría subsanar el defecto que considero aquí decisivo. La cuestión no reside solamente en determinar **si existía un incumplimiento**, sino también —y previamente— en establecer **qué órgano estaba jurídicamente habilitado por el régimen para tenerlo por configurado y producir las consecuencias que de él derivaban**.

La medida propuesta puede, pues, resultar útil para esclarecer cuál fue la suerte sustancial de la prórroga solicitada; pero no puede alterar retrospectivamente la competencia que el régimen especial atribuyó a cada una de las dependencias intervinientes ni sustituir el antecedente que debía emanar de la Aduana responsable.

V.- Debo efectuar, finalmente, una precisión respecto del orden de tratamiento de las cuestiones planteadas.

Considero que, en el itinerario argumental seguido en mi voto inicial, la excepción de prescripción, por su virtualidad extintiva y por elementales razones de economía procesal, justificaba un tratamiento prioritario antes de ingresar al examen sustancial acerca de la procedencia de la obligación tributaria.

Ello explica que me haya pronunciado inicialmente sobre dicha defensa y desarrollado las consideraciones que allí expuse respecto del alcance del art. 17 de la Ley 26.860.

Sin embargo, el nuevo examen de las actuaciones, efectuado a partir de los argumentos incorporados al acuerdo, pone de manifiesto una cuestión de naturaleza diferente. No se trata ya de establecer si la pretensión fiscal se encontraba temporalmente extinguida ni de examinar la procedencia sustancial del crédito reclamado, sino de determinar si el órgano administrativo que produjo el antecedente sobre el cual se asentó aquella exigencia se encontraba jurídicamente habilitado para hacerlo dentro del particular régimen aplicable.

Desde esa perspectiva, la cuestión de competencia condiciona la validez misma de los cargos cuya prescripción y procedencia se discuten.

Si, como ahora considero, la Aduana de Campana carecía de atribuciones para sustituir el juicio reservado por la normativa a la Aduana responsable y, sobre esa base, tener por configurado el incumplimiento que dio lugar a los Cargos N° 15/2018 y N° 14/2019, la invalidez resultante comprende íntegramente esos actos y torna inoficioso avanzar sobre las restantes cuestiones introducidas por las partes.

No existe contradicción, entonces, entre reconocer la virtualidad extintiva que ordinariamente justifica el tratamiento prioritario de la prescripción y concluir que, en las particulares circunstancias de autos, ha quedado evidenciado un vicio que afecta al propio presupuesto jurídico sobre el cual fueron construidas las exigencias cuya subsistencia temporal se pretendía analizar.

En tales condiciones, declarada la invalidez de los cargos por haber sido emitidos a partir de una determinación adoptada por un órgano que carecía de la competencia que el régimen especial atribuía a la Aduana responsable, deviene inoficioso expedirse acerca de la prescripción y de los restantes agravios vinculados con el fondo de la pretensión fiscal.

Las consideraciones que formulé inicialmente sobre tales cuestiones no integran, por tanto, el fundamento decisorio de la solución que finalmente propicio.

VI.- En consecuencia, luego de reexaminar las particularidades propias del régimen especial aplicable y la precisa distribución de competencias que aquél establece, encuentro acertada la conclusión desarrollada por el Dr. Soria en los apartados V.1 a V.3 de su voto.

Aclaro que la concordancia que aquí formulo encuentra fundamento suficiente en esa cuestión y torna innecesario que me expida acerca de las consideraciones adicionales efectuadas respecto de los efectos del

silencio administrativo.

Por las razones expuestas y cerrando el discurrir de este debate, **comparto la solución propiciada por el Dr. Soria en cuanto corresponde declarar la nulidad absoluta e insanable de los Cargos N° 15/2018 (AD CAMP) y N° 14/2019 (AD CAMP) y revocar la Resolución N° 514/2024 (AD CAMP), con costas a la demandada (art. 1163 del Código Aduanero).**

Por todo lo expuesto y en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Declarar la nulidad, absoluta e insanable, de los cargos 15/18 y 14/19 y revocar la Resolución 514/24 (AD CAMP) -SIGEA 17224-39-2018/1-.

2.- Costas a la Aduana (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17° Nominación), Pablo Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16° Nominación) y Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18° Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.10 13:37:34 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.10 20:18:08 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.09.11 08:40:13 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.11 08:41:33 -03:00