Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-108241533-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); N° 37.650-A; Manuli Packaging Argentina S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: *"Manuli Packaging Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de Apelación"*, Expediente N° 37.650-A.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. La firma Manuli Packaging S.A. -a fs. 33/44- interpuso recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 6.847/2016, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el marco del expediente SIGEA N° 16593-50-2013. El acto administrativo impugnado rechaza la impugnación presentada por la empresa importadora y confirma los cargos tributarios 513/2013, 514/2013 515/2013, 516/2013, 517/2913 y 518/2013. Cargos formulados a raíz de la descalificación del origen preferencial de cintas adhesivas importadas desde Brasil realizada la resolución por la Resolución N° 59/2013 de la entonces Secretaria de Comercio Exterior.

II. En sustento de su impugnación, la apelante sostiene, en lo sustancial, que la actuación aduanera resulta nula y arbitraria por basarse en una resolución (Resolución Nº 59/2013) carente de documentación probatoria distinta a las destinaciones consignadas en su artículo 3°, afectándose de tal modo el debido proceso. Agrega que la aplicación de cargos sobre mercaderías ya nacionalizadas y retiradas de plaza implica una retroactividad prohibida y que la actuación de la Aduana contradice actos propios, toda vez que previamente se habían aceptado los certificados de origen y se habían percibido los tributos correspondientes. Subsidiariamente, solicita la aplicación de los artículos 915 y 916 del Código Aduanero a efectos de morigerar las sanciones impuestas.

III. Por su parte, la representación fiscal, al contestar el traslado de fs. 55/63, peticiona el rechazo del recurso de apelación. Argumenta que el Tribunal Fiscal carece de competencia para revisar la validez de la Resolución N° 59/2013, por tratarse de un acto dictado por un órgano ajeno a la Dirección General de Aduanas. Sostiene asimismo que no existe retroactividad prohibida, dado que la Resolución N° 53/2009 -

fundamento de la Resolución DE PRLA N° 6.847/2016- sólo fija una fecha de vigencia, pudiendo alcanzar situaciones y consecuencias preexistentes. Rechaza la existencia de derechos adquiridos por parte de la apelante y cita, en apoyo de su posición, lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Dante S.R.L. (*Fallos 320:769*). Finalmente, destaca que la investigación de origen se desarrolló conforme al Protocolo del Acuerdo de Complementación Económica Nº 18 (ACE 18) y concluyó que la mercadería importada no era originaria de Brasil, por lo que corresponde la aplicación de aranceles de extrazona.

IV. De las actuaciones administrativas surge que la Resolución N° 59/2013 fue dictada por la Secretaría de Comercio Exterior en el marco del expediente N° 1-256028/2012, como consecuencia de un procedimiento de verificación de origen iniciado en virtud de fundadas dudas sobre la autenticidad de los certificados de origen presentados por la firma Manuli Fitasa do Brasil S.A. para amparar la exportación de cintas adhesivas hacia Argentina. De acuerdo al acto normativo citado, la investigación -realizada conforme a lo dispuesto en los artículos 18 y 23 del Anexo al Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica N° 18 (ACE 18)- permitió determinar que el proceso productivo llevado a cabo en Brasil consistía esencialmente en rebobinado, corte y embalaje de cintas adhesivas procedentes de Taiwán y la República de China, insumos extrazona que representaban más del 87% del valor FOB del producto final.

El Régimen de Origen MERCOSUR, en su artículo 4°, establece que no serán considerados originarios los productos que adquieran su forma final mediante operaciones simples como montaje, fraccionamiento o embalaje cuando en ellas se utilicen exclusivamente materiales no originarios de los Estados Partes. Por lo tanto, la Secretaría de Comercio Exterior concluyó que la mercadería en cuestión no cumplía con las condiciones para ser considerada originaria y dispuso que la Dirección General de Aduanas suspenda el tratamiento arancelario intrazona y formule los cargos correspondientes aplicando aranceles de extrazona.

V. Con base en los hechos descriptos, corresponde determinar si el pago de la diferencia tributaria pretendida por el Fisco Nacional con sustento en la Resolución N° 59/2013 resulta ajustado a derecho. Adelanto que las disposiciones contenidas en la citada resolución no pueden considerarse como una aplicación en forma retroactiva a la operación de autos; por cuanto se trata del resultado de un procedimiento de control realizado en el marco de las normas vigentes al momento de la operación.

VI. Por ello, en este estado, corresponde comenzar por el análisis de la legalidad de la actuación de la Aduana; y, en su caso, si el Tribunal Fiscal de la Nación posee competencia para revisar la aplicación sus efectos la legalidad de la Resolución N° 59/2013.

Cabe señalar, en primer término, que la apelación interpuesta por la firma Manuli Packaging S.A. no introduce un cuestionamiento específico respecto de la validez intrínseca de la Resolución N° 59/2013 ni de los fundamentos técnicos y jurídicos que la sustentan.

La recurrente fue debidamente notificada del inicio del procedimiento de investigación mediante la Nota N° 4.186 de fecha 3 de diciembre de 2012, y posteriormente de la Resolución N° 59/2013, conforme surge de las constancias obrantes en las actuaciones. Dicha resolución reviste la naturaleza de acto administrativo de alcance individual y su eficacia jurídica se encuentra regida por el artículo 11 de la Ley

N° 19.549, comenzando a producir efectos desde su notificación a la interesada.

Asimismo, según surge del Oficio de fs. 72, la Secretaría de Comercio Exterior informó expresamente que no ha recibido solicitud de derogación o de revisión por parte de la apelante.

Por otra parte, el Tribunal Fiscal tiene competencia para conocer en los recursos contra los actos de determinación tributaria y sancionatoria dictados por la Aduana (arts. 1025 y cc. del Código Aduanero), pero carece de atribuciones para declarar la nulidad de actos administrativos dictados por otros organismos del Poder Ejecutivo Nacional, como la Secretaría de Comercio Exterior. En consecuencia, la impugnación de la Resolución N° 59/2013 debió ser canalizada por la vía contencioso-administrativa federal.

No obstante, corresponde a este Tribunal verificar si la Dirección General de Aduanas aplicó correctamente los efectos de la Resolución N° 59/2013 en la determinación de los cargos impugnados. En este sentido, la actuación de la Aduana se encuentra enmarcada en el cumplimiento de una pauta legal objetiva: la exigencia de tributos conforme a los aranceles de extrazona para mercaderías que no reúnen el carácter de originarias. La empresa, en su carácter de habitual operadora del comercio exterior, no puede alegar desconocimiento de los requisitos legales aplicables al régimen preferencial ni pretender que los errores en la certificación de origen queden sin consecuencia fiscal.

VII. Sentado lo anterior, corresponde avanzar en el análisis de los restantes agravios planteados por la apelante, en particular lo relativo a la supuesta retroactividad de la actuación aduanera y la vulneración de derechos adquiridos.

VIII. La apelante sostiene que la actuación aduanera vulnera el principio de irretroactividad de la ley y afecta derechos adquiridos, toda vez que los cargos fueron formulados respecto de mercaderías ya nacionalizadas y retiradas de plaza, cuyos tributos habrían sido oportunamente abonados al momento de la destinación de importación.

En este sentido, corresponde precisar que la Resolución N° 59/2013 no constituye una norma con efectos retroactivos, sino un acto administrativo de alcance individual que, al declarar que las mercaderías involucradas no cumplen con las condiciones para ser consideradas originarias, determina las consecuencias jurídicas propias de dicha declaración. El principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el artículo 7º del Código Civil y Comercial de la Nación, no se ve afectado cuando se trata de la aplicación de un acto que proyecta sus efectos sobre situaciones cuyos efectos jurídicos aún se encuentran en curso.

Asimismo, no puedo dejar de mencionar que el artículo 32 del Anexo al ACE 18 establece expresamente que, concluida la investigación con la descalificación del origen de la mercadería, deberán ejecutarse los gravámenes que correspondan a dicha mercadería como si fuera importada desde terceros países. Así también, el artículo 3º de la Resolución Nº 59/2013 -en su parte pertinente- estableció que debía *“Notifii[arse] a la Direccion General de Aduanas para que proceda a dar tratamiento arancelario de extrazona, y formule los cargos correspondientes, a las cintas autoadhesivas […] documentada mediante los Despachos de Importacion Nros. 12 001 IC05 020430 A de fecha 15 de agosto de 2012 y 12 001 IC05 021428 X de fecha 23 de agosto de 2012”*. En consecuencia, la actuación de la Aduana, al formular cargos por los tributos diferenciales correspondientes, se encuentra ajustada al marco normativo internacional y

nacional aplicable.

Por otra parte, no puede sostenerse la existencia de derechos adquiridos consolidados por la simple percepción de tributos en el momento de la nacionalización de la mercadería. En efecto, conforme a lo dispuesto en los artículos 792 y 800 del Código Aduanero, el pago de los tributos no extingue la obligación tributaria si se encuentra viciado por la ausencia de un elemento esencial, como lo es el carácter originario de la mercadería en los regímenes preferenciales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido oportunidad de pronunciarse en términos análogos en el precedente Dante S.R.L. (*Fallos 320:769*), en el que sostuvo que no existe derecho adquirido cuando se trata de tributos percibidos en virtud de un certificado de origen que resulta inválido.

En esa comprensión del asunto, encuentro que la Resolución Nº 59/2013 no resulta violatoria del principio de retroactividad, porque no dispuso -por ejemplo- un aumento de la alícuota aplicable o modificó los efectos jurídicos de los negocios concertados al amparo de la legislación vigente.

En ese sentido, para la existencia del principio esgrimido resulta necesaria la lesión de derechos adquiridos y se afecta la seguridad jurídica de circunstancia no previstas en el marco normativo.

Es así, que en materia aduanera, existen numerosos tratados internacionales a los que se encuentra subordinado el régimen tributario aplicable a las importaciones y exportaciones, tal y como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que establece como uno de los principios esenciales la irretroactividad de los derechos de Aduana. Asimismo, el Código Aduanero establece la irretroactividad de los tributos aduaneros en los arts. 637, 639, 726 y 728. Pero en todas las previsiones resulta necesario como se ha dicho oportunamente que resulta necesaria *"una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad* jurídica" (cfr. "AGRO EPSILON S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", expediente Nº 31.011-A).

En ese marco conceptual, la resolución precedente no otorga un nuevo contenido, dado que no agrega una *conditio sine qua non* para consolidar los efectos tributarios de la operación, no resultando una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica.

En definitiva, la actuación aduanera no implica una aplicación retroactiva prohibida ni afecta derechos adquiridos, sino que constituye la regularización de una situación fiscal en la que no se cumplió con los requisitos legales para acceder a las preferencias arancelarias.

IX. La recurrente argumenta que la Aduana incurrió en contradicción con sus propios actos al haber aceptado en su momento los certificados de origen y autorizado la nacionalización de la mercadería.

Este planteo no puede prosperar. La aceptación inicial de los certificados de origen por parte del servicio aduanero se encontraba condicionada a la validez de los mismos, la cual fue posteriormente revisada y descalificada en el marco de un procedimiento de verificación de origen previsto en el ACE 18.

El principio de los actos propios no puede ser invocado para consolidar una situación irregular contraria a derecho, máxime cuando se trata de un régimen preferencial que exige el cumplimiento estricto de las

condiciones de origen para la procedencia de los beneficios fiscales. Admitir lo contrario implicaría tolerar una distorsión del régimen y afectar la seguridad jurídica del sistema tributario aduanero.

X. La apelante solicita, en forma subsidiaria, la aplicación de los artículos 915 y 916 del Código Aduanero, a efectos de morigerar las sanciones impuestas.

El artículo 915 prevé que el importe de la multa pueda ser reducido cuando existan circunstancias atenuantes debidamente acreditadas, mientras que el artículo 916 faculta a reducir la multa cuando el pago voluntario de la diferencia de tributos se efectúe dentro de los plazos establecidos.

En el caso bajo análisis, resulta manifiestamente improcedente la pretensión de la apelante de aplicar las previsiones de los artículos 915 y 916 del Código Aduanero, por cuanto el presente procedimiento no tiene por objeto la imposición de sanciones ni la determinación de infracciones aduaneras, sino exclusivamente la revisión de cargos por diferencias tributarias originadas en la incorrecta aplicación de un régimen de preferencias arancelarias.

Dichos preceptos fueron concebidos para situaciones de naturaleza sancionatoria, en las que se verifica una conducta tipificada como infracción, lo que no acontece en la especie. La determinación tributaria persigue la finalidad de restablecer el crédito fiscal a favor del erario, careciendo de carácter punitivo, por lo que no resulta jurídicamente viable extender los efectos morigeradores previstos en las normas citadas a un ámbito estrictamente tributario ajeno a la materia infraccional.

XI. Por las razones expuestas, corresponde concluir que la actuación de la Dirección General de Aduanas se encuentra ajustada a derecho y que el acto recurrido no presenta vicios que ameriten su revocación.

La determinación tributaria se fundó en la aplicación de la Resolución N° 59/2013, dictada en el marco de un procedimiento regular que declaró la pérdida del carácter originario de la mercadería importada.

La recurrente fue debidamente notificada de la investigación y de la resolución que descalificó el origen, sin haber instado su revisión por la vía correspondiente. En consecuencia, los agravios planteados resultan improcedentes.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar la Resolución N° 6847/2016 dictada por la Dirección General de Aduanas en la Actuación SIGEA N° 16593-50-2013.

2) Imponer las costas a la parte actora vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en lo sustancial en cuanto a la fundamentación de la solución votada por mis colegas de Sala.

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

1) Confirmar la Resolución N° 6847/2016 dictada por la Dirección General de Aduanas en la Actuación SIGEA N° 16593-50-2013.

2) Imponer las costas a la parte actora vencida.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.29 11:13:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.29 16:53:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.29 19:27:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.29 19:28:04 -03:00