Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128792740-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-13747247-APN-SGASAD#TFN; "MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C.Y.F. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término a fin de resolver en los autos caratulados **"MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C.Y.F. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"EX-2024-13747247-APN-SGASAD#TFN.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C.Y.F..", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación Nº 12196-3958-2013, mediante la cual se resuelve absolverla por la comisión de la infracción al art. 954 del inc. a), del CA, y se le formula cargo por la suma de u$s 91.130,14 en concepto de tributos (derechos de antidumping e iva antiduming), por la falta de presentación del Certificado de origen (Res. MEOYSP 763/96) en relación con la mercadería documentada mediante el Despacho Nº 13001IC04053082J. Plantea la nulidad de la resolución aduanera y de todo lo actuado con anterioridad, dado que el artículo 2 de la resolución apelada es nulo, de nulidad absoluta e insanable, por haber sido dictado con prescindencia de las normas procedimentales indispensables para la procedencia de un reclamo tributario como el que se efectúa. Destaca que en las actuaciones no se le ha corrido vista para esgrimir sus defensas y que, por esa razón, recién tomó conocimiento 11 años después de haberse oficializado la operación denunciada. Señala que admitir que sobreviva el reclamo tributario sin que se tenga por configurada la materialidad del hecho para la infracción –coincidente con el hecho gravado-resulta violatorio del principio de legalidad, consagrado en los arts. 4 y 75, incs. 1) y 2), de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia aplicable al caso. Indica que el auto de instrucción de sumario es nulo en cuanto no cumple con los requisitos dispuestos por el art. 1094 del C.A., por lo que no pudo tener efectos suspensivos y/o interruptivos del plazo de prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos reclamados. En subsidio, expone sus agravios sobre la cuestión de fondo relativos a la improcedencia del cargo formulado. Afirma que el origen de la mercadería importada es Estado Unidos y Canadá, tal como se acredita con el certificado de origen presentado en el expediente aduanero y, no obstante que el certificado de origen no fue aportado en el plazo estipulado por la normativa aplicable, considera que se lo debe tener por válido para probar el origen declarado. Impugna la liquidación en relación con

la moneda en que la aduana le efectúa el reclamo de tributos y el momento en el que se deben convertir las sumas a pesos. Ofrece prueba y solicita que, oportunamente, se revoque la resolución aduanera apelada con el alcance solicitado y se desestime en consecuencia el reclamo tributario, con expresa imposición de costas a la vencida.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas relativas a la causa. Formula una negativa genérica y reseña los hechos acaecidos en sede administrativa. En primer lugar se expide ante la inexistencia de afectación del derecho de defensa en relación a la tasa de actuación. A continuación indica que, considera plenamente válida la resolución aduanera apelada y para que proceda la nulidad pretendida resulta totalmente necesario que exista un perjuicio concreto al derecho de defensa. Sostiene que la instrucción del sumario administrativo, cumplió con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A. y, por ello, resulta válido a los fines de suspender el curso de la prescripción de la acción para percibir tributos. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos. Agrega que las acciones de su mandante para percibir tributos e imponer penas se encontraban en plena vigencia, ya que el curso de la prescripción de la acción para percibir tributos se suspendió con el "dictado" del auto de instrucción del sumarios, por lo que solicita el rechazo de tal planteo, con costas. En cuanto a la cuestión de fondo, señala que en el caso el servicio aduanero constató respecto del despacho en trato la falta de presentación del Certificado de Origen Res. 763/96 MEOYSP, siendo ello indispensable en cumplimiento con lo normado y transcribe artículos de la citada Resolución. Indica que le corresponde a la actora probar el origen de la mercadería, en razón de que pretende beneficiarse con el tratamiento arancelario preferencial. Se explaya en relación al planteo de la actora que cuestiona que se la haya intimado al pago de los tributos en dólares con más los intereses del artículo 794 del C.A. Finalmente, solicita que, oportunamente, se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta por la actora y confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que por PV-2025-126523702-APN-VOCXIV#TFN se declaran de previo y especial pronunciamiento los planteos de nulidad y prescripción opuestos por la actora, y posteriormente se elevan los autos a la sala "E" y se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº **12196-3958-2013** se inicia con la impresión de pantalla "Consulta de Legajo -Servicio Aduanero" respecto del Legajo Nro. 13001IC04053082J. A fs. 4 se remiten las actuaciones a la Sección Liquidaciones a efectos de formular el cargo ante la falta de presentación del certificado de origen que ampara la mercadería documentada en el Despacho N° 13001IC04053082J, exigido en los términos del art. 2º inc. b) de la Res. MEOYSP 763/96. A fs. 5/7 se agregan los cargos Nros. 324/2014 (multa) y 325/2014 (tributos), notificados el 30/01/2014, según cédulas de fs. 10 y fs. 11, respectivamente. A fs. 15 se glosa el comprobante de pago de la liquidación manual N° 14001LMAN069562H cancelatorio del cargo Nro. 324/2014 y a fs. 17/24 la firma Michelin Argentina SAICYF promueve impugnación contra el cargo Nro. 325/2014. A fs. 37/41 luce la presentación de la firma a la que adjunta el certificado y, en virtud de esa presentación, a fs. 42 se dispone la remisión a la Sección Operativa y Registral (DV EXA2). A fs. 43 con fecha 14/10/2015 se formula denuncia por la presunta comisión de la infracción tipificada "en el art. 954 del CA por la no presentación del Certificado de Origen. Res. 763/96 D.I. 13001IC04053082J. A fs. 44 obra la Nota Nº 2044/15 (SE ORM2) del 13/10/15 en la que se indica que "el Certificado de Origen es exigido en los términos del art. 2, inc. b) de la Res. MECON 763/96, y remite la actuación a la Secretaría Nº 3 a los fines de su intervención y competencia, "impulsando denuncia ´prima facie´ por la infracción prevista y tipificada en el art 954, inc. a) del C.A., toda vez que el mismo no cumple las exigencias documentales de la Res. 763/96 MECON". A fs. 60/61 con fecha 29/7/2016 el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros dicta la Resolución DE PRLA N° 3506 que resuelve tener por cancelado el cargo N° 324/14 (multa automática), dejar sin efecto el cargo Nº 325/14 (tributos) y se declara abstracta la impugnación deducida a fs. 17/24vta. por la importadora. A fs. 64 se determina el perjuicio fiscal y a

fs. 65, el 28/12/2018, se dispone la apertura del sumario. A fs. 66/82 se agrega la carpeta de la destinación objeto de autos. Finalmente, a fs. 84/85 con fecha 20/9/2023 se dicta la RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA que absuelve a la firma y al despachante de aduanas interviniente en la operación, respecto de la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. a) del C.A., y se formula cargo a la importadora por los tributos. A fs. 89/90 se aprueba el art. 1º de la Resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA. A fs. 91 luce cédula con feca de notificación el 1/2/2024.

V.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad formulado por la recurrente.

Que la actora funda su planteo en que los tributos que se le reclaman fueron objeto de un sumario infraccional del que no se le corrió vista, sostiene que ello vulneró su derecho de defensa reconocido por el art. 18 de la C.N.

Que la resolución -apelada en la especie-, si bien absolvió a la importadora y al despachante de aduanas respecto de la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 ap 1 inc a) del CA, intima a la firma el pago de tributos.

Que, en el caso, la Aduana consideró que la falta de presentación del certificado de origen que amparaba la mercadería documentada por el D.I. N° 13001IC04053082J, incumplía con lo normado en la Res. MEOYSP 763/96. Por ello, el 28/12/2018 el servicio aduanero instruyó sumario por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc a) del CA; y el 20/09/2023 se dictó la resolución apelada en autos.

Que, en efecto, la única notificación que se cursó a la importadora se realizó a efectos de hacerle saber el dictado de la Resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP- DEPRLA#SDGTLA, sin que con anterioridad se haya notificado a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse.

En ese orden de ideas, cabe destacar que asiste razón a la actora en tanto alega que en el marco del procedimiento infraccional se omitió correr la vista prevista en el art. 1101 del C.A.

Ello, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A., el cual dispone que *"(…) cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder (…)"*.

Que así lo ha considerado la CNCAF en cuanto resaltó que *"(…) la omisión por parte del servicio aduanero en correr vista a la presunta responsable de las actuaciones administrativas, según lo previsto en el art. 1101 del CA, privó a la actora de su derecho de defensa con relación a la exigencia tributaria en un procedimiento en que se investigaba la comisión de un ilícito, dado que no pudo formular descargo, ni pudo ofrecer o producir prueba tendiente a acreditar los hechos en que se hubiera basado su tutela.(…)" CNCAF, Sala I, "RANIERI ARGENTINA SA (TF 117167547-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", 04/04/2024.

Que, por su parte, el art. 1012 del C.A. establece que "*sin perjuicio de los actos cuya notificación estuviere expresamente prevista en los procedimientos regulados en este código, deberán ser notificados: a) los actos administrativos de alcance individual que tuvieren carácter definitivo y los que, sin serlo, obstaren a la prosecución de los trámites (...) c) los que ordenaren emplazamientos, intimaciones, citaciones, vistas o traslados (…)*".

Que, en este orden de ideas, cabe concluir que la demandada no ha dado cumplimiento con los recaudos exigidos por la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), dando

vista a la imputada en relación con la infracción endilgada, a fin de que aporte la documentación que considere idónea para su defensa, importando dicho procedimiento, la etapa procesal oportuna para ello.

Que el proceder del servicio aduanero afecta no sólo el derecho de defensa frente a la imputación administrativa sino también los más elementales principios del derecho procesal y del debido proceso (ver al respecto la Exposición de Motivos del Código Aduanero, Título I, Capítulo Primero, "Disposiciones comunes a todos los procedimientos ante el servicio aduanero").

Por su parte, la LNPA, de aplicación supletoria en la instancia aduanera, establece en el art. 7°, inc. d) que antes de la emisión del acto administrativo deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Su incumplimiento vicia el acto y así lo dispone el art. 14 de la citada ley.

Que es menester recordar que la existencia del procedimiento administrativo tiene por finalidad constituir el marco en el cual la recurrente va a poder discutir la legalidad y procedencia de los cargos que pretende realizar la Administración, y es en el marco del mismo donde se pretende garantizar al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa, consagrado en el art. 18 de la C.N.

Que, en base a lo expuesto precedentemente, cabe concluir que la omisión de efectuar la corrida de vista del art. 1101 del C.A. en el sumario que dio origen a esta causa torna nulo el artículo 2° de la Resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP- DEPRLA#SDGTLA, en tanto carece de sustento legal y fáctico, al pretender fundamentarse en un siniestro que se tiene por configurado ante la falta de elementos de prueba que acrediten el cumplimiento de la obligación, sin que haya existido la posibilidad para el administrado de demostrar lo contrario.

VI.- Que en la resolución apelada, dentro del marco de un procedimiento infraccional, el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros decidió absolver a la recurrente -y a su despachante- de la infracción denunciada pero intimó a la primera de los mencionados el pago de tributos adeudados formulándole el cargo, presuponiendo con ello la existencia de un perjuicio fiscal, sin haberlo constatado.

En ese sentido, la resolución señala en sus considerandos que *"(...) tampoco puede esta instancia determinar fehacientemente si efectivamente por resultar la denuncia efectuada por un área que nunca tuvo a la vista la mercadería en infracción, dicha mercadería resulta o no ser del origen invocado*".

Asimismo, indica que "*(...) en la mayoría de las actuaciones de similares características apeladas ante el temperamento condenatorio adoptado, el servicio aduanero obtuvo pronunciamientos desfavorables" y que "(...) por todo ello, y a los fines de llegar a un pronunciamiento justo, es que estima esta instancia que debe aplicarse al caso el principio general constitucional ´in dubio pro reo´, en caso de duda debe estarse a lo que resulte más favorable al administrado, receptado por el art. 898 del CA para las infracciones*".

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, considero que corresponde hacer lugar al planteo formulado por la actora y, en consecuencia, declarar la nulidad del artículo 2° de la resolución apelada en cuanto se formuló cargo por los tributos adeudados intimándose al importador a su cancelación, con costas.

Que en igual sentido se expidió esta "Sala E" en la causa EX-2025-28130550-APN-SGASAD#TFN "PBT SRL" (INLEG-2025-111797780-APN-VOCXIV#TFN).

VII.- Que atento al modo en que se resuelve, deviene abstracto el tratamiento de las demás cuestiones planteadas por la actora.

Por ello, **voto por:**

Hacer lugar al planteo formulado por la actora en el recurso de apelación y, en consecuencia, declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, en cuanto al cargo formulado, dictada en la Actuación Nº 12196-3958-2013, con costas a la DGA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato efectuado en los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis, salvo las precisiones efectuadas “infra”.

II.- Que corresponde resolver, el planteo de nulidad de la resolución aduanera formulado por la actora, así como la tacha de invalidez del sumario por presunto incumplimiento de los requisitos previstos en el art. 1094 del C.A., que –a su entender– habría afectado su derecho de defensa.

Que el auto de apertura de sumario normado en el art. 1094 del CA, establece que el Administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren, b) la verificación de las mercaderías en infracción, clasificación arancelaria y valoración, c) la liquidación de los tributos y e) las demás diligencias que considere conducentes para el esclarecimiento del hecho investigado y una vez cumplidas las medidas ordenadas y conforme con lo dispuesto en el art. 1101 se debe correr vista a los presuntos responsables a efectos de que ejerzan su derecho de defensa.

Que la instrucción de sumario se encuentra debidamente realizada conforme la normativa del CA, debiéndose destacar que a fs. 64 se encuentran liquidados los tributos reclamados, es decir con anterioridad al dictado del auto de apertura de sumario, agregándose luego la carpeta de la destinación (fs. 66/82), para finalmente emitirse la resolución aquí apelada (fs. 84/85) se dicta la resolución apelada.

Que, corresponde señalar que, la aquí recurrente toma conocimiento de las resoluciones RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA y RESOL-2023-677-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA, notificándose mediante SICNEA 24001NOTI012218M, cuya constancia luce a fs. 91 de los antecedentes de fecha 1/2/2024.

Que la Resolución RESOL-2024-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dispuso en el artículo 1° absolver a la importadora Michelin Argentina SAICyF y al despachante de aduanas Rando Roberto Alejandro en relación a la imputación por la comisión de la infracción aduanera prevista en el art. 954. Ap. 1, inc. A) del Código Aduanero, en relación al despacho de importación n° 13001IC04 053082J y en el artículo 2° dispuso formular cargo por los tributos que ascienden a u$s 91.130,14 en concepto de derechos antidumping e IVA antidumping, y la RESOL-2023-677-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA dispuso aprobar el art. 1° de la Resolución antes mencionada. Este acto administrativo (RESOL-2024-3663) es de carácter bifronte: por un lado clausura el tramo infraccional (absolución art. 954 inc. A del CA), pero por el otro mantiene vivo el aspecto tributario intimando a los sujetos obligados a su pago. En tal aspecto, no reviste carácter definitivo. Solo corresponde reconocerle efecto de vista, con íntegra habilitación del derecho de defensa en el marco del procedimiento infraccional.

Que al haber omitido el servicio aduanero correr vista de la liquidación de fs. 84/85, la resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA sólo puede reconocérsele efectos de corrida de vista de los actuados en los términos del art. 1101 del CA, existiendo en cabeza de la importadora aquí actora, el derecho de impugnar administrativamente la liquidación tributaria y sus actos preparatorios, ofreciendo toda la prueba que hace a sus derechos.

Que, en virtud de ello, deviene nula la notificación SICNEA 24001NOTI012218M, en las que incorrectamente se indica que contra tal acto administrativo procedía la interposición del recurso de apelación previsto en el art. 1132 del C.A.

Que, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad de la notificación de la resolución RESOL-2024-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dirigida a la aquí actora, con costas a la demandada.

III.- Que asimismo corresponde expedirse respecto del planteo de prescripción de la acción tributaria del Fisco opuesto por la actora.

Que conforme lo establecido en el art. 803 del CA, la acción para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, prescribe por el transcurso de cinco años, los que en el caso comenzaron a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se constata el hecho gravado (13/3/2013) -804 inc. a) del CA –la fecha de constatación se corresponde con la oficialización de despacho -. Es decir que el plazo comenzó a correr el 1º de enero de 2014.

Que teniendo en consideración la fecha de constatación y la fecha en que se dicta el auto de instrucción de sumario 28/12/18, se concluye que no se produce en el caso la pretendida prescripción de la acción del Fisco para percibir el cobro de los tributos aduaneros, por cuanto el dictado del auto de apertura del sumario ha suspendido el cómputo del plazo de prescripción, conforme lo dispuesto en el art. 805, inc. a), del CA, sin exigirse la notificación del referido auto.

Que, por los motivos expuestos, corresponde desestimar el planteo de prescripción opuesto por la actora, con costas.

IV.- Que el artículo 1104 del Código Aduanero dispone que dentro del plazo previsto en el artículo 1101, los supuestos responsables podrán impugnar las actuaciones sumariales cumplidas, con fundamento en los defectos de forma de que adolecieren, no pudiendo hacerlo en lo sucesivo.

Que, por lo tanto, corresponde devolver las actuaciones a la DGA y disponer que la División Secretaría de Actuación n° 3 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, subsanando las irregularidades incurridas, imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el art. 1101 del CA.

Que en la forma en que se resuelve, no corresponde el tratamiento del resto de los planteos realizados por las partes.

Por todo lo expuesto, VOTO POR:

1.- Declarar la nulidad de la notificación SICNEA 24001NOTI012218M, con costas a la demandada (art. 1163 del Código Aduanero).

2.- Rechazar los planteo de nulidad de sumario y prescripción opuestos por la actora. Con costas (art. 1163 del Código Aduanero).

3.- Disponer la devolución de las actuaciones para que la División Secretaría de Actuación N° 3 del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros imprima el trámite pertinente a la exigencia tributaria en el marco del procedimiento infraccional, conforme lo previsto en el artículo 1101 del Código Aduanero (Ley Nro.

22.415).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Hacer lugar al planteo formulado por la actora en el recurso de apelación y, en consecuencia, declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución RESOL-2023-3663-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, en cuanto al cargo formulado, dictada en la Actuación Nº 12196-3958-2013, con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.19 13:38:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.19 15:12:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.19 15:21:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.19 15:21:38 -03:00