República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-65952837-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Junio de 2025

Referencia: (Sentencia); Expte. EX-2023-47193810-APN-SGASAD#TFN; LABORATORIO OPOTERAPICO ARGENTINO S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht y Horacio Joaquín Segura (la Dra. Claudia Beatriz Sarquis se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados “ **LABORATORIO OPOTERAPICO ARGENTINO S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación”, expediente EX-2023-47193810-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el RE-2023-47191336-APN-SGASAD#TFN la firma “LABORATORIO OPOTERAPICO ARGENTINO S.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º 8543/22 dictada el 21/12/2022 en la Actuación Administrativa SIGEA N.º 18038-1628-2016, mediante la cual resolvió archivar el sumario infraccional iniciado contra la firma en virtud del monto de la multa y conforme la Instrucción General N.º 09/2017 D.G.A., e intimarla al pago de los tributos aduaneros en relación a las destinaciones de exportación Nros. 11001EC01091063B, 11001EC01067158J, 12001EC01037674K y 12001EC01117243B. En primer término, plantea la nulidad de las actuaciones administrativas por transgresión a las normas que rigen el procedimiento infraccional. En ese entendimiento, sostiene que la instrucción del sumario no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 1094 del C.A.; que la única notificación cursada se efectuó en relación con otras actuaciones administrativas; y que la resolución carece de fundamento, en tanto se omitió conferir la vista prevista en el artículo 1101 del C.A. Asimismo, opone la prescripción de la acción del fisco para imponer sanciones y exigir el pago de tributos. Finalmente, niega la infracción que se le imputa y adjunta documentación en respaldo a su postura. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada con expresa imposición de costas.

II.- En el IF-2023-99432045-APN-DTD#JGM, la representación fiscal responde al traslado del recurso interpuesto. Tras formular la negativa genérica de rigor y exponer un breve relato de los hechos, defiende la validez del auto de instrucción del sumario y la plena vigencia de la acción del fisco para percibir tributos. En cuanto al planteo de nulidad destaca que, dado que la actora pudo ofrecer prueba, oponer defensas y exponer sus argumentos sin restricciones en esta instancia, las eventuales nulidades del procedimiento aduanero son relativas y subsanables. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura. En cuanto al fondo del asunto, indica que tal como surge del expediente administrativo se configuro la infracción tipificada en el art. 954 incs. a) y c) del CA, en virtud de las inconsistencias detectadas entre los valores declarados en los permisos de embarque y los consignados en las facturas de exportación. Finalmente hace la reserva del caso federal,

ofrece como prueba el expediente administrativo y solicita que se confirme la resolución aduanera recurrido, con costas.

III.- Actuaciones administrativas SIGEA N.º 18038-1628-2016 (v. el embebido del IF-2023-99424580-APN-DTD#JGM): A fs. 1 obra el acta de denuncia en relación a las destinaciones de exportación Nros. 11001EC01091063B, 11001EC01067158J, 12001EC01037674K y 12001EC01117243B, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art 954 incs. a) y c) del CA. A fs. 2/23 se incorporan prints de pantalla de las destinaciones en trato y documentación complementaria. A fs. 25, el 21/12/2016, se dispone a la instrucción del sumario (sin notificar ni correr vista cfr. el art. 1101 del C.A.). A fs. 27, el 03/11/2022, la DIV. SECRETARIA Nº 3 (DE PRLA) remite las actuaciones a la dependencia denunciante para que efectúe la liquidación y determine las diferencias. A fs. 29/32, el 15/12/2022, se practica la liquidación de tributos y multa en conformidad con lo informado por la Sección Recaudación a fs. 28. A fs. 33 consta que las actuaciones N.º 18038-128-2016 se iniciaron a raíz de una denuncia de la Sección Recaudación, por inconsistencias en exportaciones documentadas por la despachante Villamediana, que habrían generado un perjuicio fiscal de $1.119,06. En razón de que la multa resulta inferior al mínimo previsto por la normativa aplicable y no se registran antecedentes, se dispone la aplicación de la Instrucción General N.º 09/17 y se intima al exportador al pago de U$S 249,39 en concepto de derechos de exportación. A fs. 34 obra una cédula de notificación SICNEA N.º 22001NOTI278098H, con fecha 19/12/2022, referida al expediente SIGEA N.º 18038-128-2016. A fs. 35/vta, con fecha 21/12/2022, se dicta la Resolución N.º 8543/22, apelada en autos, sin que obre constancia de su notificación. A fs. 36/37, con fecha 03/04/2023, se incorpora un escrito presentado por la firma 'LABORATORIO OPOTERÁPICO ARGENTINO S.A.', mediante el cual informa que la notificación recibida a través del SICNEA N.º 22001NOTI278098H corresponde al expediente SIGEA N.º 18038-128-2016 del cual, a la fecha, no ha podido tomar vista, manifestando desconocer tanto la infracción imputada como la norma presuntamente vulnerada. Asimismo, señala que recién el 30/03/2023, y por información brindada por la Secretaría, tomó conocimiento de que el número correcto de las actuaciones es el SIGEA N.º 18038-1628-2016, y no el SIGEA N.º 18038-128-2016, como inicialmente se había indicado. A fs. 43 se agrega, de manera incompleta, otro escrito presentado por la imputada con fecha 06/02/2023, mediante el cual solicita se le confiera vista de las actuaciones administrativas, haciendo referencia al expediente SIGEA N.º 18038-128-2016. A continuación, se incorpora una constancia manuscrita por la firma, en la que deja asentado que tomó vista del expediente administrativo N.º 18038-1628-2016 con fecha 03/04/2023. En dicha constancia, manifiesta que no se encuentra agregado el escrito presentado bajo el número SIGEA N.º 18038-128-2016, debido a un error del servicio aduanero. Por tal motivo, solicita que dicho escrito sea incorporado al expediente y que la Resolución N.º 8543/22 le sea notificada por SICNEA, a fin de poder interponer los recursos correspondientes.

IV.- Mediante la PV-2025-39974476-APN-VOCXIX#TFN, se declara la excepción de nulidad planteada como de previo y especial pronunciamiento y se elevan los autos a la Sala G, que los pasa a sentencia.

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

A la luz de las consideraciones precedentes, resulta procedente abocarse al examen del planteo de **nulidad** formulado por la parte actora, quien cuestiona la validez de la tramitación del sumario que culminó con la Resolución N.º 8543/22, por considerar que esta fue dictada con prescindencia de las etapas procesales esenciales previstas por la ley. Entre otras irregularidades, señala que se omitió correr la vista prevista en el artículo 1101 del C.A., así como la falta de notificación de la resolución apelada, circunstancias que -a su entender- transgreden garantías constitucionales del debido proceso y del derecho de defensa.

En tales condiciones, cabe recordar lo establecido en el artículo 1092 del C.A., el cual dispone que deberán ser considerados parte en el sumario *"...las personas a cuyo nombre se encontrare la mercadería y los demás supuestos responsables de la infracción y del pago de los tributos correspondientes"*.

Asimismo, el art. 1101 del C.A. ordena: "*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 (...)”.

VI.- En ese entendimiento del asunto, surge del cotejo de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 18038-1628-2016**, que luego del acta de denuncia por la presunta infracción al artículo 954 incs. a) y c) del CA. contra la exportadora “LABORATORIO OPOTERAPICO ARGENTINO S.A.”, se procedió a incorporar prints de pantalla de las destinaciones en trato y documentación complementaria (ver fs. 2/23), a instruirse sumario con fecha 21/12/2016 sin que se hubiera efectuado previamente la liquidación correspondiente (v. fs. 25), lo que quedó asentado por el propio servicio aduanero a fs. 27 con fecha 03/11/2022. Posteriormente, con fecha 15/12/2022 se procedió a liquidar los tributos y la multa. A continuación, se incorpora un acto en el que se consigna que las actuaciones N.º 18038-128-2016 se originaron a partir de la denuncia presentada por la Sección Recaudación, a raíz de inconsistencias detectadas en las destinaciones de exportación documentadas por la despachante María Alejandra Villamediana, que habrían podido ocasionar un perjuicio fiscal estimado en $1.119,06. En virtud de que el importe de la multa resulta inferior al mínimo establecido por la Instrucción General N.º 09/17 y no se registran antecedentes sumariales, se dispone la aplicación de la referida instrucción y se intima al exportador al pago de U$S 249,39 en concepto de derechos de exportación adeudados (fs. 33). Seguidamente, se agrega una notificación emitida bajo un número de actuación que no se corresponde con el expediente en trámite -SIGEA N.º 18038-128-2016- (ver fs. 34) y, acto seguido, se dicta la resolución apelada en autos, sin que obre constancia fehaciente de su notificación. Con posterioridad, se incorporan las presentaciones efectuadas por la actora en sede aduanera, mediante las cuales manifiesta haber recibido una notificación errónea vinculada al expediente SIGEA N.º 18038-128-2016, del cual no pudo tomar vista ni conocer la infracción que se le imputa. Recién el 30/03/2023, y por información brindada por la Secretaría, tomó conocimiento de que el número correcto del expediente es el SIGEA N.º 18038-1628-2016. En tal contexto, solicita la incorporación de un escrito presentado bajo numeración incorrecta atribuible al servicio aduanero, así como la notificación de la Resolución N.º 8543/22 a través del sistema SICNEA, a fin de poder ejercer su derecho a recurrir.

VII.- En tales condiciones, se advierte un conjunto de graves irregularidades que afectan sustancialmente la validez del procedimiento infraccional tramitado en sede aduanera, vulnerando garantías esenciales del debido proceso.

En primer lugar, se verifica una falencia en la única notificación practicada por el servicio aduanero, por cuanto la comunicación cursada a la interesada consignó un número de actuación SIGEA distinto (SIGEA N.º 18038-128-2016) al expediente efectivamente en trámite (SIGEA N.º 18038-1628-2016). Esta discordancia generó una razonable confusión respecto del objeto del procedimiento y afectó de manera sustancial la posibilidad de ejercer el derecho de defensa en forma adecuada.

En ese marco, la actora presentó sucesivos escritos solicitando la vista del expediente erróneamente identificado, sin que ello le fuera concedido. Con posterioridad, se le informó que el número correcto de las actuaciones administrativas era otro, del cual tomó conocimiento de manera tardía. Al acceder a dicho expediente, advirtió que se había sustanciado en su contra un procedimiento infraccional completo, que culminó con el dictado de una resolución, sin haber sido oída ni notificada en ninguna de sus etapas (ver fs. 35, 36/37, 43 y ss. de las actuaciones administrativas).

Desde esta perspectiva, lejos de constituir una mera deficiencia formal, la falencia en la identificación del expediente —y, en consecuencia, la omisión de la vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero— configura una violación sustancial al derecho a ser oído y a contar con información clara, precisa y oportuna respecto de las actuaciones promovidas en su contra.

En segundo término, reviste particular gravedad que la resolución apelada haya sido dictada sin que la actora hubiera tenido participación alguna en el procedimiento infraccional, y sin que conste en el expediente su notificación fehaciente (ver fs. 35/vta y ss. de las actuaciones administrativas). Este proceder implica una vulneración manifiesta de los principios de contradicción y defensa en juicio, pilares esenciales del debido proceso tanto en sede administrativa como jurisdiccional. La omisión de garantizar la intervención efectiva del administrado priva de legitimidad al acto administrativo sancionatorio, configurando una nulidad absoluta e insanable, conforme lo establecido por el artículo 14 de

la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos y la reiterada jurisprudencia de los órganos administrativos y judiciales competentes.

En este contexto, y en consonancia con los principios que rigen la materia, es necesario enfatizar que el derecho de defensa es un pilar fundamental del debido proceso administrativo sancionador, pues garantiza que el administrado pueda ser oído, controvertir las imputaciones y presentar pruebas antes de la adopción de una decisión que le resulte adversa. Su vulneración, especialmente cuando el administrado no ha sido parte del procedimiento, configura un vicio que afecta la validez del acto administrativo, al transgredir garantías fundamentales del debido proceso.

En tal comprensión del tema, no cabe duda de que este derecho debe ser garantizado en todas las etapas del procedimiento administrativo, asegurando que el administrado pueda conocer con claridad los cargos en su contra, acceder a las pruebas y ejercer plenamente su derecho a la contradicción. Su omisión genera una desigualdad procesal que no solo afecta la equidad del procedimiento, sino que también vulnera principios fundamentales del derecho administrativo, como la legalidad y el debido proceso.

VIII.- En este escenario, resulta innegable que el servicio aduanero ha incumplido con los recaudos establecidos por el procedimiento reglado previsto para las infracciones en el Código Aduanero (arts. 1080 a 1117), el cual dispone que luego de la apertura de sumario se le debe correr vista a la imputada -respecto a la infracción endilgada-, a fin de que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y ofrecer las pruebas que estime pertinentes. La omisión de esta etapa esencial compromete la validez del procedimiento en su conjunto.

En atención a las circunstancias descriptas, resulta fundamental subrayar lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en relación con estos procedimientos, "todo procedimiento, tanto administrativo como judicial, debe responder al imperativo del debido proceso, conforme a su naturaleza particular" (Fallos 325:1649, "Banco Integrado Departamental"; Fallos 327:1249, "Atienza"). Asimismo, ha sostenido, de manera constante, el deber de respeto a la garantía de la defensa en juicio en procedimientos administrativos sancionatorios (Fallos 198:78 [1944], "Pcia. de Santiago del Estero c. Compagno, criterio reiterado en Fallos 308:191, "Zubdesa", en el que se consideró que la obligación de dar "vista" de las actuaciones a los interesados para que efectúen su descargo, preceptuada en el reglamento de contrataciones del Estado, no hace sino reglamentar la garantía de la defensa o debido proceso adjetivo en ese procedimiento). Por otro lado, con particular énfasis, la Corte sostuvo que las garantías del debido proceso y defensa en juicio se extienden a las actuaciones administrativas, pues "son de inexcusable observancia en todo tipo de actuaciones, inclusive en los procedimientos administrativos de naturaleza disciplinaria" (Fallos 324:3593, "Castro Veneroso").

De lo expuesto se desprende, de manera inequívoca, que la actora no tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa, vulnerando las garantías elementales del debido proceso y el derecho de defensa con raigambre constitucional y convencional, concordantes con la profusa jurisprudencia sentada por la CSJN, donde ha sostenido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales e infraccionales (Fallos: 96:23; 99:284; 183:68; 295:591, entre muchos otros).

IX.- En este punto, resulta imprescindible destacar que el análisis de las circunstancias vinculadas a la nulidad no debe realizarse de manera automática, sino considerando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en función de las particularidades de cada caso concreto.

En efecto, aunque en otros precedentes he advertido la posibilidad de subsanar irregularidades ocurridas en el procedimiento administrativo previo, cuando se trata de revisar el ejercicio de facultades regladas (cfr. Fallos: 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), en el caso concreto no puede pasarse por alto que no estamos frente a una mera irregularidad en el procedimiento administrativo susceptible de ser subsanada en esta instancia revisora. Por el contrario, se advierte la omisión total del procedimiento administrativo en sí mismo. Permitir una irregularidad de tal magnitud obligaría a este tribunal a realizar una revisión ex novo, desnaturalizando así su rol de órgano revisor de la actuación administrativa previa.

Por otra parte, es importante resaltar, que aunque la jurisprudencia ha admitido en ocasiones el saneamiento posterior de actos dictados en vulneración del derecho a ser oído en tiempo oportuno, y en otras los ha declarado nulos e insanables por tal violación, en términos generales se ha sostenido que los vicios de procedimiento pueden subsanarse mediante la interposición de recursos una vez impuesta la sanción. Sin embargo, es innegable que garantizar el debido proceso previo no es lo mismo que permitir el acceso al control administrativo a través de la vía recursiva. Desde esa perspectiva, considero que esta práctica conlleva de manera implícita, una vía libre para que la Administración Pública se distancie de la legalidad y contravenga procedimientos esenciales, con la certeza de que tal actuación no acarreará la nulidad del acto, ya que se considerará subsanada en etapas posteriores.

En ese marco conceptual, no se requiere mayor esfuerzo expositivo para evidenciar el vínculo inquebrantable entre la garantía constitucional del juicio previo y las etapas esenciales e indispensables de todo procedimiento sancionador, las cuales, como ha sido señalado, comprenden la acusación, defensa, producción de pruebas y sentencia definitiva (CSJN, Fallos 96:23; 99:284; 183:68; 321:2021).

En esta línea de razonamiento, resulta ineludible concluir que la exclusión de la actora del procedimiento infraccional dio origen a las diversas irregularidades previamente señaladas, conculcando su derecho constitucional de defensa en juicio, consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional. Tal afectación, a mi criterio, configura un perjuicio irreparable en esta instancia revisora.

X.- En virtud de lo expuesto y en una interpretación armónica con la L.N.P.A. (cfr. los arts. 7 y 14 de la ley 19.549), corresponde hacer lugar al planteo de nulidad interpuesto por la actora y, en consecuencia, declarar la nulidad absoluta e insanable de todas las actuaciones desarrolladas en el expediente SIGEA N.º 18038-1628-2016, por haberse vulnerado el derecho de la recurrente a ser parte en el procedimiento infraccional, en contravención a los principios fundamentales de debido proceso y derecho de defensa consagrados por normas constitucionales y convencionales.

XI.- Por el modo en que se resuelve la presente, se torna inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Hacer lugar al planteo de nulidad interpuesto por la actora y, en consecuencia, declarar la nulidad del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en las actuaciones administrativas SIGEA N.º 18038-1628-2016.
2. Costas a la DGA.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Hacer lugar al planteo de nulidad interpuesto por la actora y, en consecuencia, declarar la nulidad del procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero en las actuaciones administrativas SIGEA N.º 18038-1628-2016.
2. Costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel N. Licht y Horacio J. Segura por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (conf. art. 1162 del C.A.)

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.06.18 13:22:52 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: 2025.06.18 18:08:45 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: 2025.06.18 18:09:22 -03:00