Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-70447705-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Junio de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2020-46367617- -APN-SGASAD#TFN; "PAMPA ENERGÍA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "PAMPA ENERGÍA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación, expediente EX-2020-46367617- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. Mediante RE-2020-46365823-APN-SGASAD#TFN la firma del epígrafe interpuso, por apoderado, el recurso de apelación conforme lo establecido por el art. 1132 del Código Aduanero (CA), contra la Resolución N° 173/2020 de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) dictada el 17/03/2020 en las actuaciones administrativas SIGEA N° 16546-185-2014/96, mediante la cual se la condenó al pago de una multa y tributos por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA. Ello en relación a 8 (ocho) operaciones de exportación, con destino a Paraguay, oficializadas al amparo del régimen de precios revisables, conforme Resolución ex Administración Nacional de Aduanas (ANA) N° 2780/92. La mercadería fue clasificada en la Posición Arancelaria (P.A.) 2710.12.49.990H (Nafta. Las demás), con destino a blending. Al realizarse el control ex post, el servicio aduanero concluyó que la mercadería debió clasificarse en la P.A. 2710.12.41.000U, (Nafta para petroquímica). La actora plantea nulidad del procedimiento sumarial dado que no se agregó la documentación correspondiente a los permisos de embarque (PE) involucrados y en consecuencia opone la prescripción de las acciones para imponer penas y exigir tributos. Afirma que en el país de destino no existe la industria petroquímica, según lo informado por la Dirección General de Combustibles del Ministerio de Industria de la República de

Paraguay y confirmado por las propias firmas importadoras. Afirma que la mercadería en cuestión fue clasificada conforme opinión de la Secretaría de Energía —autoridad de aplicación—, prestigiosas instituciones consultadas, especializadas en la temática y confirmada por el comité Técnico N° 1 del Mercosur. Expresa que el uso o destino de la mercadería es determinante a los efectos de su clasificación. Afirma que en caso de corresponder la clasificación de acuerdo a la composición química de la mercadería, lo relevante resulta ser los límites de olefinas y éter metil terbutílico (MTBE), como así también la existencia de metales pesados (arsénico, mercurio) requeridos en la especificación de compra. No así la composición de RON —que determina la capacidad de soportar la presión de los distintos tipos de gasolina y diésel a bajas revoluciones— y su curva de destilación, como lo sostiene la Aduana. Expresa que el servicio aduanero no puede cuestionar la clasificación objetando la composición química sin haber extraído y analizado las correspondientes muestras y que la discusión clasificatoria no justifica una imputación infraccional, sino en todo caso un debate meramente tributario. Alega que el blending no forma parte de la industria petroquímica, conforme lo expresado por el Instituto Petroquímica Argentina y la Cámara de la Industria Química y Petroquímica. Agrega que, si se considerase la posible configuración de declaración inexacta, no se verificaría la consecuencia prevista en el inc. a) del art. 954 del CA ya que los derechos de exportación resultan inconstitucionales. Sostiene que el reclamo tributario resulta infundado e invoca la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en el fallo “Camaronera Patagónica”, ya que sostiene que los derechos de exportación han sido establecidos por la Resolución del ex Ministerio de Economía y Producción N° 394/07 que no se encontraba ratificada por el Congreso. Por último manifiesta que el reclamo tributario formulado en dólares y los intereses que eventualmente se exigirían resultan inconstitucionales. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Mediante IF-2021-84230545-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Realizada un raconto de los antecedentes del caso. Niega genéricamente los hechos y derecho invocados por la actora, no reconocidos expresamente. Realiza consideraciones en relación al planteo de nulidad y afectación del derecho de defensa de la actora. Da cuenta de las facultades de control y fiscalización tributaria correspondientes al servicio aduanero. Efectúa una detallada descripción sobre los componentes del petróleo, su clasificación, procesos a los que es sometido, puntos de ebullición y volatilidad, sus diferentes usos y destinos. Hace referencia a estudios efectuados por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (INTI) e informes presentados en actuaciones administrativas que sirven de antecedente. Sostiene que la actora se contradice al expresar que la mercadería en cuestión debe clasificarse según su uso, pero para determinarlo se refiere a sus características. Realiza consideraciones en relación al Dictamen Técnico N° 15/2020 emitido, en las actuaciones administrativas vinculadas, por el Departamento Técnico de Nomenclatura y Clasificación Arancelaria de la ex AFIP. Invoca la Nota N° 2688/13 de la Secretaría de Energía y el Informe del Instituto Argentino del Petróleo y del Gas (IAPG). Refiere a los reportes de Calidad presentados por la actora en las actuaciones administrativas. Sostiene que resulta precario el argumento basado en que en el país de destino de la mercadería no existe industria petroquímica. Ello por cuanto puede ser sometida a otro tipo de proceso, como el “blending”, al cual refiere la misma actora. Asimismo afirma que la intervención de la Secretaría de Energía en el otorgamiento de la autorización de exportación no impide a la Aduana ejercer el debido control de las operaciones. Hace referencia a las cláusulas contractuales que generan sospecha en relación a la verdadera naturaleza de la mercadería en cuestión. Afirma, en cuanto a la invocación del art. 902 del CA por parte de

la actora, que ésta debió optar por una declaración con intervención de la Aduana conforme lo establecido por el art. 332 del CA. Realiza consideraciones en relación a la aplicación de las reglas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías. En relación a la falta de obtención de muestras por parte del servicio aduanero, invoca lo establecido por el art. 343 del CA y afirma que no existían dudas respecto de la mercadería en cuestión. Efectúa un análisis del tipo infraccional establecido en el art. 954 del CA, sus elementos y las obligaciones del declarante. Contesta el agravio de la actora referente al reclamo de tributos en dólares estadounidenses y la aplicación de intereses, como así también sobre la aplicación del beneficio de la duda. Rechaza la pretendida aplicación de la doctrina emergente del fallo "Camaronera Patagónica" y sostiene que el Tribunal Fiscal tiene prohibido considerar inconstitucionalidades. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y rechaza la prueba documental ofrecida por la actora. Formula reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso de apelación, con costas.

III. Mediante IF-2021-84162820-APN-DTD#JGM la demandada acompañó en formato digital las actuaciones administrativas 16546-185-2014/96 en un total de 212 fs. (364 fojas digitales). Por PV-2021-86004808-APN-VOCXVII#TFN se abrió la causa a prueba. Mediante PV-2023-49764708-APN-VOCXVII#TFN se clausuró el período probatorio. Por IF-2025-37185240-APN-VOCXVII#TFN se elevaron los autos al conocimiento e intervención de la Sala "F" y se pusieron para alegar.

Mediante IF-2025-44691313-APN-DTD#JGM la actora presentó su alegato y por IF-2025-43431700-APN-DTD#JGM, lo hizo la demandada.

Mediante IF-2025-64414484-APN-VOCXVII#TFN quedaron los autos en estado de dictar sentencia.

IV. Las actuaciones administrativas SIGEA N° 16546-185-2014/96 tuvieron su origen con el acta de denuncia, obrante a fs. 12 (fs. 27 digital), respecto de los PE 12057EC08000010C, 12057EC08000011D, 12057EC08000012E, 12057EC08000015H, 12057EC08000016X, 12057EC08000017J, 12057EC08000018K y 12057EC08000019L, por la presunta comisión de la infracción establecida en el art. 954, ap. 1 inc. a) del CA. Dicha denuncia se basó en el Informe Técnico de la División Minería y Combustible del Departamento de Gestión y Fiscalización de Exportaciones (DV MICO) N° 15/2016, el cual a su vez, fundamentó su conclusión en la respuesta de la Secretaría de Energía, mediante Nota N° 2688/13, a la consulta realizada a fin de conocer si la mercadería exportada correspondía a una nafta para petroquímica o a una nafta virgen u otro combustible.

Conforme el antecedente mencionado — cuya copia se agregó a fs. 178 (fs. 296 digital) de las actuaciones administrativas—, el servicio aduanero concluyó que, en virtud de la composición de la mercadería exportada, es decir: número de octanos de investigación (por sus siglas en ingles RON) reportados (entre 62,5°C y 76°C) y alto contenido de parafinas, no pudo utilizarse como gasolina en el mercado Argentino —puesto que no resultaba apta para motores—, por ende se destina, en otros mercados, a materia prima petroquímica o para la elaboración de solventes.

Dicha conclusión fue derivada del resultado del análisis de las muestras obtenidas de la mercadería exportada en otras operaciones de exportación realizadas por la firma actora, pero que nada tienen que ver con la mercadería correspondiente a las destinaciones de autos. Conforme dichas muestras y los datos

aportados por la firma exportadora en las actuaciones vinculadas a la presente causa, la Aduana concluyó asimismo, que se trató de idéntica mercadería, tanto la analizada en aquel expediente como la de autos, siendo que la aquí actora no aportó ningún dato que permitiera diferenciarlas y darles distinto tratamiento.

En virtud de las conclusiones mencionadas, el servicio aduanero procedió a rectificar la P.A. declarada por la firma exportadora y a recalcular los derechos de exportación adeudados. A fs. 58-60 (fs. 85-89 digital) se realizó el aforo de la mercadería reclasificada y se elevaron las actuaciones al sector Sumarios a fin de que se investigue la comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA en virtud del perjuicio fiscal ocasionado por la inexacta clasificación de la mercadería en cuestión.

A fs. 61-64 (91-97 digital), el 19/04/16, mediante Resolución N° 418/2016 (AD SALO) se dispuso la apertura del sumario y se ordenó la corrida de vista.

A fs. 80-105 (fs. 129-179 digital) se agregó la contestación de vista de la firma exportadora con la cual acompañó prueba documental según constancias de fs. 106-163 (fs. 181-272 digital) y ofreció otra que fue rechazada por el servicio aduanero, por considerarla inconducente.

Cabe destacar que no obra agregada en las actuaciones administrativas la documentación correspondiente a los PE involucrados.

A fs. 147-163 (254-271 digital) se acompañaron copias de informes elaborados en las actuaciones SIGEA N° 16546-185-2014/74, como así también a fs. 179-183 (fs. 298-306 digital) se agregaron constancias de informes emitidos en las actuaciones SIGEA N° 12517-420-2009, los cuales sirvieron a la Aduana como antecedentes para fundamentar la resolución aquí apelada.

A fs. 187 (fs. 296 digital) se agregó copia de la Nota N° 2688/13 de la Secretaría de Energía que también fue invocada como argumento para el dictado de la resolución aquí cuestionada.

A fs. 176 (292 digital) mediante Nota N° 97/17, la Sección Inspección Simultanea (S.I.S) compartió los términos del Informe Técnico N° 15/16 (DV MICO).

En consecuencia, a fs. 200-205 (340-350 digital) se dictó la resolución apelada.

V. Compulsadas las actuaciones administrativas, corresponde expedirme sobre los planteos de nulidad y prescripción invocados por la recurrente en su presentación.

La actora refiere —como argumento definista de la nulidad opuesta— que la ausencia o falta de incorporación de los PE. involucrados imposibilita a la Aduana sostener la imputación de declaración inexacta.

También refiere —como tesis invalidante de lo decidido por la Aduana— que la falta de incorporación de muestras de la mercadería exportada torna imposible dotar de certeza a la afirmación de que la misma es comparable con la que se exportó años antes y motivó el sumario que sirvió de antecedente en el caso de autos.

a) En relación a falta de incorporación de los PE la actora expresa que la documentación faltante resultaba

esencial para constatar la existencia del despacho y lo allí declarado: cantidad y tipo de mercadería, su clasificación arancelaria, valor declarado, etc., para que, de esta manera, se pudiera constatar la existencia o no de la infracción imputada.

b) Asimismo, en cuanto a la omisión de toma de muestras de la mercadería en cuestión, afirma que ella habría permitido realizar un análisis técnico de la composición y características de la misma. Sin embargo el servicio aduanero, para cuestionar la clasificación arancelaria propuesta, se valió del análisis de muestras de mercadería extraídas en otro sumario infraccional y sin analizar el producto exportado en el caso de autos, ni demostrar que resultaba idéntico al del antecedente mencionado.

Expresa que, si la Aduana tenía dudas o discrepaba —en virtud de la composición de la misma— acerca de la clasificación arancelaria realizada, debió extraer las correspondientes muestras a fin de constatar sus afirmaciones. Ello conforme lo establece el art. 343 del CA y la RG ex-AFIP N° 1582/03, vigente al momento de los hechos de autos. Incluso así lo ha considerado la misma División Clasificación Arancelaria de la Aduana en la Nota N° 969/17 (DV CLAR) emitida en el expediente SIGEA N° 16546-185-2014/74 acompañada por la firma exportadora como prueba documental a fs. 150-151 (fs. 257-258 digital) de las actuaciones administrativas.

Por último, la actora alega que cada una de las operaciones de exportación objeto de autos fue sometida a canal rojo de verificación y el servicio aduanero —conforme lo establece el art. 245 del CA—, liberó la mercadería, previa verificación física y documental, sin extraer muestras de la mercadería, ni interdictarla, ni formular denuncia alguna.

Afirma la recurrente que estos actos quedaron validados, se encuentran consentidos y firmes. Sobre ellos existe una presunción de legitimidad y su eventual revocación solo podría prosperar por la acción de lesividad y previa demostración de su invalidez, aportándose prueba irrefutable que acredite que las características técnicas de la mercadería en cuestión no fueron las validadas por el funcionario aduanero que liberó la carga.

Sin embargo la Aduana, posteriormente, cuestionó la clasificación arancelaria declarada, sin contar con muestra alguna de la mercadería. Ello evidencia una incoherencia con sus actos anteriores, en violación a la norma del CA, previamente comentada.

La actora considera que dicho accionar colisiona con los principios de buena fe y lesiona severamente los derechos al debido proceso, de propiedad, división de poderes y seguridad jurídica, amparados en la Constitución Nacional.

Respecto a lo esgrimido cabe señalar, en primer lugar, que la nulidad es un modo excepcional de extinción de las obligaciones. Como tal debe ser analizada con suma prudencia y evaluarse con rigurosidad la consecución de cada uno de los extremos expresados por la recurrente en su planteo a fin de determinar si los mismos son suficientes para convencer a este juzgador de declarar la invalidez e ineficacia de los actos jurídicos llevados a cabo por la Administración.

La actora alega como principal causal de nulidad del procedimiento y por ende de la resolución dictada en consecuencia, la falta de agregación de los documentos que se tuvieron en cuenta para efectuar la

imputación infraccional y los ajustes de tributos, es decir los PE.

En efecto, de la compulsa del expediente por el cual tramitó el procedimiento infraccional iniciado por la Aduana, se constató que no fue agregada la documentación original de las destinaciones en trato, instrumento básico de análisis para la fundamentación de la imputación.

La recurrente, en oportunidad de contestar la vista dispuesta, según lo expresó en el punto IV, de su presentación obrante a fs. 82-105 (fs. 129-179 digital) de las actuaciones administrativas, advirtió al servicio aduanero sobre la falta de agregación de la documentación original de las destinaciones, pero éste expresó, según constancias de fs. 164 (273 digital) *"hágase saber a la encartada que se encuentran agregados a las actuaciones los legajos de las destinaciones en trato"*.

Sin embargo, la documentación referida en forma sumamente genérica por el servicio aduanero no se encuentra identificada con precisión ni puede ser considerada en reemplazo de las carpetas originales de los PE, máxime cuando no se cuenta si quiera con una copia simple de los formularios de oficialización lo cual permitiría, al menos, cotejar su contenido e información en relación a la mercadería exportada y saber si la Posición Arancelaria fue aceptada u observada.

Asimismo, surge de las constancias de las actuaciones administrativas, que el servicio aduanero no realizó ninguna diligencia tendiente a procurar localizar y agregar las carpetas originales de los PE. Por el contrario continuó con el trámite del procedimiento —sin subsanar debidamente la falta de la documentación que resulta base y causa de la instrucción sumarial de marras— y dictó la resolución aquí apelada.

Corresponde señalar, en este sentido, que le asiste razón a la recurrente, toda vez que dichas omisiones no permiten constatar si las conclusiones arribadas por la demanda, en cuanto a la existencia de la inexactitud alegada, resultan correctas dada la imposibilidad de su verificación, como así tampoco permiten convalidar la validez de la determinación tributaria practicada por la Aduana.

Tal como surge de las actuaciones administrativas, la resolución aduanera apelada se fundó en el Informe N° 15/20 (DV CA) obrante a fs. 5-11 (fs. 13-25 digital) de las actuaciones administrativas, como así también en otros informes emitidos en actuaciones que no se relacionan con las de autos. Sin embargo, de ellos tampoco surgen los elementos necesarios para evaluar la procedencia de lo resuelto por el servicio aduanero.

En resumidas cuentas, el defecto procedimental, esto es: la falta de agregación de la documentación correspondiente a los PE, que en un principio resultaba relativo dado que era susceptible de subsanación durante el transcurso del proceso, devino absoluto con el dictado de la resolución que pone fin al sumario.

La Aduana tiene el deber de guarda de la documentación original de las destinaciones y de su agregación a las actuaciones en los procedimientos iniciados, independientemente de que por medio de resoluciones dictadas por el propio organismo se establezcan a su favor plazos de conservación.

Ello, claro está, sin desconocer la obligación de los sujetos aduaneros que, como operadores del comercio exterior, deben mantener en resguardo, máxime cuando ésta permite acreditar el cumplimiento de las

obligaciones asumidas frente al servicio aduanero.

Como lo dije, si bien la firma exportadora (o en su defecto el despachante de aduanas) deben colaborar con la Aduana aportando, cuando le fuere requerido, la documentación que pudiera tener en su poder, el servicio aduanero no se encuentra exceptuado de preservar como elemento integral de la actuación administrativa, la carpeta original de las destinaciones en cuestión, pues resulta el elemento ventral para sostener la imputación infraccional.

Admitir lo contrario implicaría desvirtuar, tornando abstracto y cuasi ilusorio, el derecho de defensa en juicio y debido proceso de los administrados enunciados en el art. 18 de la Constitución Nacional y principios generales en los que se asienta la Ley 19.549. Más aún si, como acontece en la especie, la documentación se encuentra involucrada en una discusión administrativa o judicial.

En este orden de ideas, admitido el carácter penal de las infracciones aduaneras, conforme fue señalado por la CSJN (sentencias del 18/10/73 autos “Guillermo Mirás S.A.C.I.F.” y del 12/11/74 autos “Linch, Mauricio s/ recurso de queja”, entre otros), resulta irrazonable admitir una imputación infraccional con los datos insertos en legajos, los cuales no revisten la calidad probatoria de declaración comprometida presentada ante la Aduana por la firma exportada. Dicha imputación carece de la totalidad de los elementos que el servicio aduanero debe evaluar y analizar en el procedimiento infraccional.

En esta instancia, en que el proceso es sometido al control de legalidad, —tamizado a través del bloque de garantías constitucionales y convencionales— se ha decretado la nulidad de actos administrativos cuya vigencia causaba, por su invalidez, efectos concretos y lesivos en los derechos del contribuyente. Éste encuentra en el Tribunal Fiscal de la Nación una primera instancia imparcial e independiente a la que arriba en defensa de sus derechos en este derrotero jurisdiccional que se inicia ante las distintas aduanas que cumplen, con un rol eminentemente inquisitivo, su indispensable misión a lo largo del país o territorio aduanero.

Dicho ello, también es importante velar porque ese celo que el operador jurisdiccional imprime en el proceso intelectual (aplicado a su margen de discreción a través de la sana crítica racional) en la toma de decisión, no llegue al extremo de atentar contra el mismo sentido de lo que se pretende preservar, disponer lo justo en el caso concreto.

En efecto, la agregación de la documentación original de las destinaciones de exportación es requisito indispensable para constatar si se reúnen las condiciones para disponer la instrucción sumarial, la imputación de la infracción y por último, si se configura aquella, la condena. Su omisión no permite determinar si se trata de mercadería erróneamente clasificada y si al momento de su ingreso el verificador observó la P.A. declarada o no, datos que no surgen de los legajos y documentos obrantes en las actuaciones administrativas.

El art. 1094 del CA establece ciertas exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo “...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de

los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."

La resolución de apertura de sumario es el acto administrativo de importancia más significativa porque es el medio por el cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento y ahondar en la investigación, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Es la columna vertebral del proceso. Por otra parte, es el acto necesariamente previo a correr vista de las actuaciones administrativas, respecto de todo lo actuado, a los presuntos responsables para que presenten sus defensas. Y como ya se expresó, no pueden ejercerlas debidamente sin contar con los elementos de prueba y juicio en los que se basa la instrucción.

Indudablemente, el servicio aduanero en ejercicio de su *imperium* sancionador —la génesis de la presente radica en la imputación por infracción a lo establecido en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA— debe celosamente fundar sus decisiones en la verificación fáctica que le da sustento. En casos como el traído a estudio, su estructura medular está conformada por la documental que —con su confronte— permite verificar la declaración inexacta que pretende reprochar.

Claramente, los legajos a los que hace referencia el servicio aduanero no permiten realizar el confronte antes referido.

Al no contarse con los PE. originales al momento de la apertura del sumario, y más aún, al momento de dictar la resolución condenatoria evidencia el vicio de la causa fuente de la imputación y centralmente el acto que la recepta, esto es, el auto de instrucción del sumario.

En definitiva, el procedimiento que nació viciado al no incorporarse el elemento ventral de la imputación –y consecuente exigencia tributaria-, consolidó sus efectos nocivos al dictarse la apertura del sumario envenenando en consecuencia la resolución que aquí se recurre, afectando así derechos esenciales que constituyen el bloque de garantías procesales, en franca discordancia con los preceptos constitucionales y convencionales básicos.

El accionar aduanero no tuvo sustento fáctico alguno que permita teleológicamente aceptarlos como idóneos para dotar de legalidad fundamental al acto administrativo que importa la pretensión de una acreencia en favor del Estado e impone a su vez, una sanción de indiscutible naturaleza penal.

La doctrina sostuvo que *"...Cuando el acto desconoce arbitrariamente la situación de hecho existente, o pretende fundarse en una situación de hecho que no existe, será nulo; esto, que conceptualmente podría denominarse teoría de la causa o de los motivos determinantes queda comprendido dentro del requisito de la razonabilidad..."* (cfr. Gordillo, Agustín, "Tratado de derecho administrativo", 1ª edición, Buenos Aires, F.D.A., 2012, Libro II (Elementos y vicios del acto administrativo), Tomo V, Capítulo IX).

Por consiguiente, la causa que fundamenta el sumario se encuentra viciada, sin haber sido subsanada durante su instrucción y hasta el dictado de la resolución, aquí apelada, que convierte el vicio en absoluto. Ello conlleva la afectación de los principios del debido proceso y del derecho de defensa, ambos de

raigambre constitucional.

Consecuentemente, el acto que dispone la instrucción del sumario resulta nulo, de nulidad absoluta y así cabe declararlo. Ello en concordancia con la profusa jurisprudencia que ha sentado la CSJN, que ha entendido que la acusación, defensa, prueba y sentencia constituyen pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a procedimientos penales -ora infraccionales- (CSJN - "Fallos", 96:23; 99:284; 183:68; 295:591,entre muchos otros).

VI. A mayor abundamiento, en relación a lo expresado por la actora respecto del libramiento conforme de la mercadería en cuestión y sin extraer muestras de la misma, previo control físico y documental a través del canal rojo de verificación, corresponde señalar que, como ya se expresó, la Aduana tiene la facultad de ejercer el control de las operaciones aduaneras, incluso luego del libramiento de la mercadería. No obstante y por las mismas razones expresadas en el considerando precedentemente —en cuanto a la falta de agregación de la documentación relativa a los PE—, ello sumado a la omisión de las muestras de la mercadería en cuestión, constituyen defectos del procedimiento administrativo que no permiten, en esta instancia, constatar lo aseverado por el servicio aduanero, en el ejercicio del control ex post, en cuanto a la existencia de inexactitud en la declaración comprometida respecto a la clasificación arancelaria de la mercadería.

Por todo lo expuesto hasta aquí, corresponde declarar la nulidad absoluto de la instrucción sumarial y de resolución aduanera dictada en consecuencia.

VII. No obstante lo expresado en los considerandos precedentes y para el caso de no compartirse los argumentos allí expuestos, cabe señalar que tal como lo expresé en una causa análoga a la presente, en trámite mediante expediente digital EX2020-73600475- -APN-SGASAD#TFN, los argumentos tenidos en cuenta por la Aduana para considerar configurada la declaración inexacta imputada a la actora, resultan sumamente precarios y carentes de suficiente motivación. Ello por cuanto consideró que la correcta clasificación arancelaria se encontraba determinada por la composición de la mercadería, pero sin contar con muestras de la misma para su análisis. A tal fin partió de la consideración de documentación complementaria ajena a esta causa y tomó como válidas, para el caso de autos, conclusiones relativas a otras operaciones de exportación que no son las aquí cuestionadas.

De este modo, el servicio aduanero realizó una imputación infraccional (a más del reclamo tributario) huérfana de los elementos que razonablemente la viabilizan, sostenida sobre una plataforma probatoria conformada por conclusiones y argumentos fundados en los análisis de composición de mercadería correspondientes a otras destinaciones y en otros procedimientos administrativos que no se relacionan con el caso aquí ventilado.

Ello evidencia que, aún en el caso de tener la fundada sospecha de la comisión de una conducta ilícita para sustentar el pretendido reproche no se acollararon elementos de convicción suficiente para enmarcarla en el tipo infraccional del 954 ap. 1 inc. a) del Código de Fondo.

Por otra parte, también resulta fundamental señalar que la falta de toma de muestras de la mercadería objeto de autos (que fue liberada conforme y sin observaciones por la DGA) impide examinar la cuestión clasificatoria partiendo de la base de su composición, dado que es imposible saberla con exactitud

indubitable, aspecto que resulta sustancial conforme el argumento de la Aduana, para inferir la inexactitud en la declaración efectuada por la actora y realizar la imputación infraccional.

Lo expresado sella negativamente la suerte de la pretensión fiscal, pues a esta altura del debate, las cualidades intrínsecas de la mercadería y su liberación a plaza en 2012, hacen fácticamente imposible la materialización de alguna medida que, en el marco de lo dispuesto en el art.1143 del C.A. pudiere asistir con el grado de convicción suficiente a develar la verdad real de lo sucedido, desnudando así el marro del Fisco al intentar condenar una acción que entendió ilícita sustentándose para ello en base a muestras obtenidas e informes elaborados en el marco de operaciones foráneas a la aquí en trato.

En síntesis, en el caso de autos, la Aduana pretendió sostener un debate clasificatorio sin sustentarlo en el análisis de la misma mercadería que alimentó la duda que lo impulsó, privando así de legalidad suficiente al reproche que conforma este derrotero al que, con este pronunciamiento, cabe poner coto.-

VIII. En cuanto a la prescripción de las acciones del fisco para imponer penas y exigir tributos opuesta por la recurrente, cabe señalar que al declararse la nulidad de la instrucción del sumario, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para imponer multas y exigir tributos en los términos de los arts. 803 y 934 del C.A. Ello es así por aplicación de los arts. 804 y 935 del CA.

En este sentido, teniendo en cuenta que, al no contar con la documentación relativa a los PE en cuestión, no se puede precisar la fecha de comisión de la presunta infracción ni del hecho gravado, y teniendo como hecho no controvertido que, en el año 2012, tuvieron lugar las operaciones de exportación objeto de autos, conforme lo establecen los artículos del CA precitadao, el plazo de prescripción de las acciones del fisco comenzó a correr desde el 1° de enero del año siguiente, es decir 2013. Al no haber operado ninguna causal de suspensión ni de interrupción de la prescripción ya que, como se dijo, la instrucción de sumario es nula y consecuentemente todo lo actuado con posterioridad, no produjo los efectos propios conforme lo establecido en los arts. 937, inc. a) y 805 inc. a) del CA.

Por lo expuesto, la prescripción para el ejercicio de las acciones del Fisco para reclamar los tributos e imponer penas por infracciones aduaneras acaeció el 31/12/2017 y así cabe declararlo.

IX. En cuanto a las costas del proceso, estimo que no se aprecian motivos que me persuadan a apartarme del principio general de la derrota conforme lo establece el art. 1163 del CA.

X. En virtud de la forma en que se resuelve la presente resulta inoficiosa la consideración del resto de las cuestiones planteadas.

Por lo expuesto, **VOTO** por:

1. Declarar la nulidad de la Resolución N° 418/16 (AD SALO) de apertura sumarial dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 16546-185-2014/96 y en consecuencia la nulidad de la Resolución N° 173/2020 (AD SALO).

2. Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer penas y exigir tributos.

3. Imponer las costas a la demandada vencida**.**

Así lo voto.

El Dr. Grabarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

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

1. Declarar la nulidad de la Resolución N° 418/16 (AD SALO) de apertura sumarial dictada en las actuaciones administrativas SIGEA N° 16546-185-2014/96 y en consecuencia la nulidad de la Resolución N° 173/2020 (AD SALO).

2. Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer penas y exigir tributos.

3. Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, envíese a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.06.30 12:21:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.06.30 16:10:04 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: 2025.06.30 16:10:31 -03:00