Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99505200-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-29804035- -APN-SGASAD#TFN; MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el Expediente **N° EX-2024-29804035- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>:

Determinar si la Resolución RESOL-2023-3949-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada con fecha 3 de octubre de 2023 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12196-3956-2013, resulta ajustada a derecho, en cuanto se resuelve absolver a la firma MICHELIN ARGENTINA S.A.I.C. y F. y al despachante de aduana de la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. A) del Código Aduanero (en adelante C.A.) y se formula cargo por los tributos adeudados por un importe de U$S 1.058,36, en concepto de Derechos de Importación e I.V.A., con relación al despacho de importación N° 13 001 IC04 097266 V.

II.-<u>Fundamentos de la apelación</u>:

Que con fecha 21 de marzo de 2024 se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación (IF-2024-29803888-APN-DTD#JGM) contra la resolución mencionada en el apartado precedente. Efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes que dieron origen a la causa, y

seguidamente funda sus agravios. Como primer punto, alega la nulidad de la resolución aduanera y toda la actuación administrativa anterior explicando que el artículo 2 de la resolución 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, destacando que en las actuaciones no se ha corrido vista a esta parte para esgrimir las defensas correspondientes y que por esa razón, recién tomó conocimiento casi 11 años de haberse oficializado la operación denunciada. Manifiesta que es nulo el fallo que formula un cargo por tributos en un procedimiento para las infracciones en el que no se ha corrido vista para la defensa, y de sobrevivir el reclamo tributario entonces se estaría violando el principio de legalidad, consagrado en los arts. 4 y 75, incs. 1) y 2), de nuestra Constitución Nacional, por hacer nacer una obligación tributaria prescindiendo de la configuración del hecho imponible establecido por ley, arrogándose el funcionario facultades en materia tributaria, lo cual le está constitucionalmente vedado. Cita jurisprudencia aplicable al caso. Advierte que el auto de instrucción de sumario no cumple con los requisitos dispuestos por el art. 1094 del C.A por lo que no ha surtido efectos en cuanto a la interrupción de la prescripción en los términos del Art. 806 inc. a) del CA, encontrándose prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos en tanto el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2014 (hecho gravado 16/05/2013). Agrega que recién tomó conocimiento de la existencia de este sumario en 2024, con la notificación de la resolución aduanera y luego esgrime los agravios relativos a la improcedencia del cargo formulado como cuestión de fondo. Finalmente, ofrece prueba documental, formula reserva de Caso Federal y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada con expresa imposición de costas a la vencida.

III.- <u>Contestación del traslado</u>:

Que, con fecha 31 de julio de 2023, la representación fiscal contesta el traslado del recurso (IF-2024-80237030-APN-DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12196-3956-2013. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento y realiza un breve relato de los antecedentes del caso. Acerca de la nulidad del auto de apertura del sumario manifiesta que existe frondosa jurisprudencia que se ha expedido acerca del rigorismo formal que se desprende a los términos del artículo 1094 del C.A.. Explica que la apertura sumarial generó los efectos que la ley le asigna en relación a la acción del fisco para percibir tributos, suspender el curso de la prescripción. Es por ello que considera que quedan huérfanos los argumentos articulados en relación a la nulidad del acto por ser violatorio del art. 1094 del C.A., el principio del debido proceso y el del derecho de defensa. Expresa que la resolución aduanera apelada goza de toda legalidad, el certificado de origen no resulta de aplicación y por consiguiente corresponde la formulación del cargo por los tributos adeudados. Acto seguido, contesta los agravios de la actora respecto al fondo de la cuestión y cita jurisprudencia aplicable al caso. Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo, hace reserva del Caso Federal y solicita que se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta por la contraria, con expresa imposición de costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12196-3956-2013 (adjuntas en archivo embebido al IF-2024-80236812-APN-DTD#JGM) se inician a fs. 1/3 con la consulta de la garantía N° 13 001 019777 S. A continuación (fs. 5 y 6) se formulan los cargos Nros. 683/2014 y 684/2015, respectivamente, cuyas notificaciones se encuentran agregadas a fs. 8 y 9 (Notificadas en fecha 25/03/2014). A fs. 12 se encuentra agregado el comprobante de pago de la liquidación manual N° 14 001

LMAN 138889 Z cancelatorio del Cargo N° 683/2014 formulado en concepto de multa automática y a fs. 13/20vta., con fecha 9/4/2014, la actora inicia el procedimiento de impugnación por el Cargo N° 684/2014. Con fecha 16/8/2016 mediante Resolución DE PRLA N° 3772 el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros tiene por cancelado el Cargo N° 683/14, deja sin efecto el Cargo N° 684/14 y declara abstracta la impugnación deducida por la firma importadora (fs. 32/33). A fs. 34 el jefe (Int.) de División Impugnaciones remite las actuaciones a la Sección Operativa y Registral de Importación a sus efectos. A fs. 37, en fecha 28/12/2018, se dispone la apertura del sumario y a fs. 38 se practica liquidación por diferencia de tributos. Finalmente, a fs. 39/40 se encuentra agregada la RESOL-2023-3949-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA y a fs. 44/45 surge la resolución que aprueba el art. 1° del acto administrativo apelado. Asimismo, a fs. 46 se agrega la constancia de su notificación a la actora (14/03/2024). A fs. 48/50 la actora informa recurso interpuesto ante el Tribunal, adjuntando formulario F4 y carátula del presente expte..

V.- Que mediante PV-2024-82899771-APN-VOCXXI#TFN se dispone tratar la nulidad y excepción de prescripción opuesta por la actora como de previo y especial pronunciamiento. Con fecha 22/08/2025 (PV-2025-92925377-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y, finalmente, en la misma fecha (IF-2025-92921764-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

VI.- Que corresponde resolver en autos los planteos de nulidad y prescripción formulados por la actora, en cuanto aduce que no se le ha corrido vista del sumario de marras, y que, en consecuencia, no pudo ejercer su derecho de defensa.

Que, como se dijo en el considerando IV, -independientemente de que con anterioridad al inicio de dicho procedimiento se haya desplegado uno de impugnación del cargo formulado originalmente por la ejecución de la garantía derivada de la falta de presentación del certificado de origen-, las actuaciones administrativas continuaron con la denuncia de oficio por presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954 del C.A., como consecuencia de constatar el organismo aduanero la no presentación del certificado de origen, que ampararía la mercadería documentada en la DI N° 13 001 IC04 097266 V, incurriendo así la importadora, a criterio del servicio aduanero, en un incumplimiento de las obligaciones asumidas como condición al otorgamiento del régimen preferencial.

Que, continuando con la lectura de las actuaciones administrativas, surge que luego del dictado de la apertura de sumario de fs. 37, -y teniendo en cuenta que en el mismo acto se estimó que *“a posteriori”* correspondería disponer la corrida de vista-, ninguna intervención se le dio ni a la importadora ni al despachante de aduanas ya que los actos procesales cumplidos posteriormente fueron realizados en su totalidad por el servicio aduanero. Es decir, no existió oportunidad alguna de acompañar -o en su caso, solicitar su agregado- de la documentación que acreditara el cumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen de importación.

Por ello, 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.

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-2023-3949-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, sin que con anterioridad se

notificara a las partes para tomar participación en los actuados a fin de esgrimir las defensas de que pudieran valerse.

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, como ya se mencionó, indudablemente la demandada no ha dado cumplimiento a los recaudos exigidos en la normativa aduanera que regulan el procedimiento para las infracciones (arts. 1080 a 1117 del C.A.), esto es, conferir vista a la importadora a fin de que aporte la documentación que creyera idónea, siendo dicho procedimiento la etapa procesal oportuna para acreditar el cumplimiento de las obligaciones a su cargo.

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 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 punto 2°) de la resolución RESOL-2023-3949-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.

VII.- 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 las mencionadas el pago de tributos adeudados al formularle cargo, presuponiendo la existencia de un perjuicio fiscal, sin haberlo constatado, señalando expresamente 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"* indicando asimismo 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, en relación a esta cuestión, destaco que comparto el mismo criterio con la causa de la Sala "E" -análoga a la de autos-, EX-2021-123884119-APN-SGASAD#TFN, caratulada "FAURECIA ARGENTINA S.A c/ DGA s/ recurso de apelación" de fecha 29/06/2022, en la cual el servicio aduanero también "*resolvió absolver a la recurrente por la comisión de la infracción prevista en el art 954 inc a) del CA al no tener elementos suficientes para imputarle la conducta mencionada y, que con un actuar incongruente le intimó el pago de tributos que en el año 2014 había dejado sin efecto mediante el dictado de las Resoluciones 9133 y 9134. Que le asiste razón a la actora al cuestionar las resoluciones apeladas y los procedimientos que las antecedieran."*

A mayor abundamiento, agrega que *"por lo reseñado en autos cabe concluir que no resulta ajustado a derecho el proceder de la Aduana al exigir el pago de tributos a la aquí actora en el marco de los procedimientos infraccionales que originaran la causa, sin previamente haberle dado la posibilidad de realizar su descargo y ejercer debidamente su derecho de defensa, garantizado por el art. 18 de la CN y por el CA."*

"Que debe aclararse que si bien se resolvió absolver a la actora por la infracción imputada, en aplicación de lo normado en el art. 898 del CA, dicha cuestión no implica que la Aduana pueda intimar el pago de tributos sin la previa intervención del imputado o responsable tributario, resultando imperioso que se establezca en forma clara dentro de qué procedimiento se exigen los tributos en cuestión, a fin de garantizar el derecho al debido proceso."

Que, en consecuencia, no cabe duda de que la omisión incurrida desnaturaliza el procedimiento, y no puede considerarse cumplida con las notificaciones de la resolución apelada. Asimismo, corresponde declarar que no procede exigencia tributaria alguna, en cuanto la misma sólo nace como consecuencia de un presunto incumplimiento al art. 954 inc. a) del C.A., que no fue constatado en las actuaciones administrativas, en cuanto no se ajustó la tramitación del procedimiento a las disposiciones contenidas en la Sección XIV del Código Aduanero.

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.

VIII.- 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-2023-3949-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA en cuanto al cargo formulado, con costas a la DGA.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **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-2023-3949-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA en cuanto al cargo formulado, con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.04 16:12:59 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.04 17:12:52 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: 2025.09.08 12:52:50 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.08 12:53:17 -03:00