Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-16346061-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 13 de Febrero de 2026

Referencia: TFN Nº 39.939-A; Avery Dennison de Argentina SRL; Sentencia

---

Reunidos los Vocales de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: "**AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL** c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación", Expte. N° 39.939-A.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 36/62 se presenta la firma AVERY DENNISON DE ARGENTINA SRL (en adelante AVERY), por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la decisión del Jefe Interino del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, recaída en la Resolución (DE PRLA) N° 8659/2018 de fecha 15/11/18, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 13805-252-2009**, mediante la cual se rechazó la impugnación formulada contra los Cargos FI nros. 106/2009 y 107/2009, originados en la observación de certificados de origen correspondientes a mercaderías importadas desde la República Federativa del Brasil, y se confirmó la exigencia de tributos de importación, con más sus intereses.**

Como cuestión preliminar, manifiesta que las circunstancias de hecho y de derecho que se ventilan en el caso de marras han sido analizadas y resueltas por este Excmo. Tribunal Fiscal en favor de AVERY en dos precedentes prácticamente idénticos al presente, los cuales no fueron apelados por la Aduana y se encuentran firmes.

Expone que los Cargos en cuestión se derivan de la decisión adoptada por la Aduana de impugnar los certificados de origen, desconociendo el origen declarado de las mercaderías, sin realizar ningún análisis concreto ni individualizado sobre la autenticidad o validez de los certificados de origen, ni verificar el cumplimiento de las reglas de origen del Mercosur.

Entiende que la situación resulta idéntica a la verificada en el caso "AGROSUMA S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", señalando que la Aduana pretende extender los efectos de la Resolución N° 53/2008 a operaciones y certificados de origen que no fueron objeto de investigación.

Indica que la Resolución N° 53/2008 estableció un período de investigación comprendido entre el 20/11/2007 y el 07/03/2008, agregando que la DGA pretendió impugnar certificados de origen presentados

con anterioridad, otorgando a dicha resolución un efecto retroactivo que no surge de su texto.

Afirma que el servicio aduanero sustenta su criterio en discordancias detectadas en las firmas de tres certificados de origen, que nada tienen que ver con las destinaciones involucradas en la presente causa.

Destaca que la Aduana desconoció el origen de la mercadería sin instruir el procedimiento de consulta previsto en las normas del Mercosur, expresamente previsto en el Anexo I del Capítulo VI del XLIV Protocolo Adicional al ACE 18.

Plantea que la Instrucción General Nº 02/2009 colisiona con las disposiciones del XLIV Protocolo Adicional al ACE 18, extiende ilegítimamente los efectos de la investigación y resulta violatoria del principio de seguridad jurídica, articulando su inconstitucionalidad.

Advierte que la omisión del procedimiento de consulta genera la nulidad de la Resolución apelada, al haberse prescindido de un procedimiento obligatorio previsto en un Tratado internacional, y aduce que la referida Resolución carece de motivación suficiente y de causa.

En subsidio, se agravia del reclamo de intereses, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita que se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la demandada.

II.- Que a fs. 72/78 se presenta la representante del Fisco Nacional, acompaña las actuaciones administrativas pertinentes y contesta el traslado conferido respecto del recurso de apelación interpuesto por AVERY.

Alude al planteo de nulidad articulado por la actora, señalando que los actos realizados contienen los requisitos esenciales de competencia, causa, objeto, procedimiento, motivación y finalidad establecidos por la Ley de Procedimientos Administrativos.

Sostiene que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto de suma gravedad institucional y que la inconstitucionalidad de la Instrucción General N° 2/2009 no cabe ante esta instancia, conforme al artículo 1164 del Código Aduanero.

Afirma que los Cargos en trato se desprenden del Informe Técnico del Departamento Control Ex Post de Importación como consecuencia del dictado de la Resolución N° 53/2008, mediante la cual se determinó que los productos exportados por AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA. no cumplen con el régimen de origen MERCOSUR y se ordenó formular Cargos.

Argumenta que para dar cumplimiento a dicha Resolución se dictó la Instrucción General N° 2/2009, estableciendo la formulación de Cargos tanto a las destinaciones objeto de investigación como a las correspondientes a períodos no analizados, negando la existencia de efecto retroactivo.

Expone que la acreditación del origen de la mercadería se encuentra en cabeza de la actora y que la investigación determinó que la mercadería no cumple con el régimen de origen MERCOSUR.

Entiende que correspondía aplicar tratamiento arancelario extrazona y que no resulta exigible la realización de consultas cuando la mercadería no cumple con las condiciones para ser considerada originaria.

Postula la procedencia de los intereses reclamados conforme a los artículos 794, 795 y 796 del Código Aduanero, formula reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita la confirmación

íntegra de la Resolución (DE PRLA) N° 8659/2018, con costas a la actora.

III.- Que de las actuaciones administrativas tramitadas bajo el **SIGEA N°** 13805-252-2009 se desprende que la firma **AVERY**, en su carácter de importadora, registró diversas destinaciones de importación de mercaderías clasificadas en la **posición arancelaria NCM 3919.10.00.200X**, consistentes en productos autoadhesivos, exportadas desde la **República Federativa del Brasil** por la firma **Avery Dennison do Brasil Ltda**.

Dichas operaciones se documentaron mediante los siguientes **despachos de importación**: **Despacho N° 04001IC03003109D (fs. 5) y Despacho N° 04001IC04110544G (fs. 9).**

Todas las destinaciones indicadas fueron registradas durante el año 2004, sin que al momento de su oficialización se hubieran formulado observaciones respecto del origen declarado ni se hubiera activado procedimiento alguno de verificación, encontrándose amparadas por certificados de origen MERCOSUR emitidos por la autoridad competente del país exportador, motivo por el cual ingresaron al territorio aduanero argentino con tratamiento arancelario preferencial intrazona

Con posterioridad, la **Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa** dictó la **Resolución N° 53/2008 (véase fs. 26/28)**, mediante la cual concluyó que determinadas mercaderías clasificadas en la posición **NCM 3919.10.00**, exportadas por **Avery Dennison do Brasil Ltda.**, no cumplían con el Régimen de Origen MERCOSUR, circunscribiendo expresamente dicha investigación al período comprendido entre el **20 de noviembre del año 2007 y el 7 de marzo del año 2008**, sin disponer efectos retroactivos ni individualizar destinaciones aduaneras concretas.

Con fecha 1 **de diciembre de 2009**, la **División Control Ex Post de Importación** emitió la **Nota N° 623/09 (RAMO 3) que luce a fojas 10**, en la cual informó el resultado de una fiscalización documental practicada sobre las destinaciones de importación antes individualizadas, concluyendo que correspondía formular cargos por diferencia de tributos respecto de las mismas, con fundamento en la Resolución N° 53/2008 y en la **Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD)**.

Como consecuencia de dicho informe se formularon los **Cargos FI nros. 106/2009 (perjuicio fiscal U$S 3934,78) y 107/2009 (perjuicio fiscal U$S 1877,83)**, vinculados respectivamente a cada uno de los despachos mencionados, reclamándose el pago de tributos presuntamente dejados de percibir, por un total de U$S 5.812,61 más sus intereses.

Notificada en fecha 9/12/09 de los Cargos formulados, la firma importadora impugnó administrativamente, en fecha 1/2/2010, la liquidación tributaria cuestionando su procedencia y solicitando su revocación (fs. 25/37 ref.).

Durante la sustanciación de la impugnación se incorporó la Nota N° 125/2017 (fs. 77) de la División Cupos de Origen del Departamento Técnica de Importación, en la cual se dejó constancia de que los certificados de origen correspondientes a las destinaciones involucradas habían sido emitidos conforme a la normativa vigente al momento de su registro, aunque se aclaró que, conforme a lo resuelto en la Resolución N° 53/2008, la mercadería no cumplía con el Régimen de Origen MERCOSUR, señalándose asimismo que la posterior Resolución N° 497/2011 de la Secretaría de Industria y Comercio, que reconoció origen MERCOSUR a la mercadería, carecía de efectos retroactivos o de efecto correctivo respecto de la Resolución N° 53/2008.

Finalmente, con fecha **15 de noviembre del año 2018**, el **Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros** dictó la **Resolución Aduanera N° 8659/2018 (fs. 79/80)**, por la cual se rechazó la impugnación deducida, se confirmaron los cargos formulados con más intereses y se ordenó la ejecución de las garantías

constituidas, adoptando como fundamento principal y prácticamente exclusivo el informe técnico, ya mencionado, emitido por la **División Control Ex Post de Importación (fs.** 10) y la aplicación de la Instrucción General N° 2/2009, agotando de ese modo la instancia administrativa y dando lugar a la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal.

IV.- Que, conforme surge de los antecedentes reseñados, la cuestión a resolver en autos consiste en determinar si la Resolución (DE PRLA) N° 8659/2018 resulta jurídicamente válida en cuanto confirmó los Cargos FI nros. 106/2009 y 107/2009, formulados respecto de destinaciones de importación registradas en el año 2004 por la firma AVERY, con sustento en: a) una investigación de origen resuelta mediante la Resolución N° 53/2008, expresamente circunscripta al período comprendido entre el 20/11/2007 y el 07/03/2008, y b) la aplicación de la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD), dictada con posterioridad a las operaciones cuestionadas, que habría habilitado —según el criterio del servicio aduanero— la formulación de Cargos aun respecto de destinaciones no comprendidas en dicha investigación.

De las constancias obrantes en autos surge que los Cargos aquí recurridos fueron formulados con fundamento en la Resolución N° 53/2008 de la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, mediante la cual se dispuso que las mercaderías clasificadas en la posición arancelaria N.C.M. 3919.10.00, exportadas por la firma AVERY DENNISON DO BRASIL LTDA., no cumplían con las condiciones para ser consideradas originarias en los términos del Régimen de Origen MERCOSUR, suspendiéndose el tratamiento arancelario preferencial y aplicándose el tratamiento extrazona únicamente a los despachos oficializados durante el período de investigación comprendido entre el 20/11/2007 y el 07/03/2008.

Asimismo, mediante la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD), el servicio aduanero dispuso la formulación de Cargos por diferencia de tributos no solo respecto de las destinaciones objeto de la investigación de origen, sino también respecto de destinaciones correspondientes a períodos que no fueron objeto de análisis por la autoridad competente, siempre que no hubiera operado la prescripción de la acción fiscal.

En tales términos, corresponde dilucidar si el servicio aduanero se encontraba jurídicamente habilitado para desconocer el origen MERCOSUR declarado en operaciones anteriores al período investigado, mediante la aplicación extensiva de una instrucción interna, sin análisis individualizado de los certificados de origen y sin sustanciación del procedimiento de consulta previsto en el régimen MERCOSUR.

V.- **Que la Resolución N° 53/2008 fue dictada por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, autoridad de aplicación en materia de origen, en el marco de una investigación específica, cuya delimitación temporal surge de manera clara e inequívoca del propio texto del acto, al circunscribirse al período comprendido entre el 20 de noviembre de 2007 y el 7 de marzo de 2008.**

Que dicha resolución no dispone efectos retroactivos, no individualiza destinaciones aduaneras concretas ni contiene previsión alguna que autorice a proyectar sus conclusiones hacia operaciones realizadas con anterioridad al período investigado.

Que este Tribunal Fiscal, al resolver la causa "AGROSUMA S.R.L. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" (TFN, Sala E, sentencia del 8 de junio de 2009, Expte. N° 25.120), examinó una situación sustancialmente análoga a la de autos, en la cual la Aduana había sustentado la formulación de Cargos en una resolución dictada por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa (Resolución N°

154/2004), pretendiendo extender sus efectos a operaciones no comprendidas en el período investigado. En dicho precedente, este Tribunal consideró improcedente conferir a tal acto un alcance no previsto en su texto, por importar una aplicación fuera de los límites temporales y materiales fijados por la autoridad competente, en vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Que, en esa misma línea, la Sala F de este Tribunal, al resolver la causa "AVERY DENNISON DE ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación" (TFN, Sala F, sentencia del 6 de junio de 2022, Expte. N° 28.327), concluyó que la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD) extendió indebidamente los alcances de la Resolución N° 53/2008 a operaciones que no fueron objeto de la investigación de origen, al proyectar sus efectos más allá del período expresamente delimitado en dicho acto, razón por la cual consideró que dicha instrucción excede los límites de la norma que invoca y no resulta jurídicamente aplicable.

Que tal criterio ha sido posteriormente ratificado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. En efecto, la Sala V de la Alzada, en autos de igual carátula a la presente (Expte. N° CAF 18641/2024), sentencia del 25 de febrero de 2025, confirmó la revocación de los Cargos formulados con sustento en la Resolución N° 53/2008, respecto de operaciones realizadas con anterioridad al período investigado. Asimismo, la Sala I de dicho fuero, en autos de misma carátula (Exptes. N° CAF 48067/2023 y N° CAF 18581/2024), sentencias del 10 de diciembre de 2024 y 5 de agosto de 2025, respectivamente, resolvió en igual sentido, dejando sin efecto los Cargos formulados respecto de operaciones no comprendidas en el período de investigación delimitado por la citada resolución.

Que, por ello, la sola invocación de la Resolución N° 53/2008 no resulta jurídicamente apta para sustentar el desconocimiento del origen MERCOSUR ni la formulación de Cargos respecto de las destinaciones aquí involucradas, todas ellas registradas en el año 2005.

VI.- Que, en efecto, la Instrucción General N° 2/2009 (SDG CAD) reviste la naturaleza de un acto interno, dictado con fines organizativos y operativos, destinado a uniformar criterios dentro del Servicio Aduanero, pero carente de jerarquía normativa suficiente para crear obligaciones sustanciales o ampliar los efectos de un acto administrativo dictado por la autoridad nacional competente en materia de origen MERCOSUR.

Que no puede soslayarse que una instrucción interna no puede modificar, ampliar ni sustituir el alcance material o temporal de una resolución dictada por la autoridad competente, ni mucho menos habilitar la formulación de Cargos tributarios en ausencia de una norma legal o reglamentaria que así lo disponga.

Que la pretensión de la Aduana de fundar la formulación de Cargos en la Instrucción General N° 2/2009 importa un exceso reglamentario, en tanto dicha norma es utilizada como fundamento para proyectar los efectos de la Resolución N° 53/2008 a operaciones no comprendidas en el período de investigación allí delimitado.

Que, en tal sentido, dicho temperamento no ha sido convalidado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, la cual —en sendos pronunciamientos de las Salas I y V ya citados— dejó sin efecto los Cargos formulados con sustento en la Instrucción General N° 2/2009, respecto de operaciones excluidas del ámbito temporal de la investigación de origen.

Que, finalmente, cabe destacar que la Nota N° 112/2017 dejó constancia de que los certificados de origen correspondientes a las destinaciones aquí involucradas habían sido emitidos conforme a la normativa vigente al momento de su registro, lo cual pone de manifiesto que el desconocimiento del origen

MERCOSUR no se funda en un incumplimiento material de las reglas de origen, sino exclusivamente en la aplicación extensiva de la Resolución N° 53/2008 y de la Instrucción General N° 2/2009.

VII.- Que, a mayor abundamiento, cabe señalar que el Régimen de Origen MERCOSUR, incorporado al derecho interno a través del Acuerdo de Complementación Económica N° 18 (ACE 18) y sus Protocolos Adicionales, establece un procedimiento específico y obligatorio para los supuestos en que la autoridad del país importador albergue dudas respecto del origen declarado de una mercadería.

Que, conforme a lo dispuesto en el Anexo I, Capítulo VI del XLIV Protocolo Adicional al ACE 18, el desconocimiento del origen declarado exige la previa sustanciación de un procedimiento de consulta con la autoridad competente del país exportador, el cual constituye una garantía esencial del régimen y un recaudo ineludible para la validez del acto que pretenda desconocer el origen.

VIII.- Que, bajo tales premisas, corresponde puntualizar que en autos no existe constancia alguna de que dicho procedimiento haya sido iniciado ni sustanciado, ni de que se haya requerido información a la autoridad competente de la República Federativa del Brasil, omisión que importa prescindir de un trámite expresamente impuesto por un Tratado internacional vigente, el cual integra el ordenamiento jurídico interno con jerarquía superior a las normas internas aplicadas por la Aduana.

Que tal omisión afecta de manera directa la validez del acto administrativo impugnado, en tanto el servicio aduanero sustituyó indebidamente el procedimiento previsto en el Régimen de Origen MERCOSUR por la aplicación automática de una resolución y de una instrucción interna, sin observar las garantías y recaudos establecidos en el marco convencional aplicable.

IX.- Que, por último, cabe destacar que la Resolución aduanera apelada en la litis se limita a reproducir el contenido del Informe Técnico emitido por la División Control Ex Post de Importación (Nota N° 623/09 –RAMO 3- obrante a fs. 10 de las actuaciones administrativas), sin efectuar un análisis individualizado y concreto de cada una de las destinaciones de importación ni de los certificados de origen que las amparaban.
Que, en tales condiciones, no se advierte en el acto impugnado una valoración específica de la documentación incorporada a las actuaciones, ni una fundamentación razonada que permita vincular los hechos verificados con la conclusión alcanzada, configurándose así un supuesto de motivación aparente.

X.- Que, por todo lo expuesto, de conformidad con los fundamentos precedentemente desarrollados, con la doctrina sentada por este Tribunal Fiscal de la Nación y con lo resuelto por la Cámara Contencioso Administrativo Federal —Salas I y V—, VOTO por:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 8659/2018 y dejar sin efecto los Cargos FI Nros. 106/2009 y 107/2009. Costas a la demandada.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar la Resolución (DE PRLA) N° 8659/2018 y dejar sin efecto los Cargos FI Nros. 106/2009 y 107/2009. Costas a la demandada.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Juan Martín Jovanovich (20-22616943-2). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.02.13 17:48:31 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.13 21:40:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.13 21:41:34 -03:00