República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-51491015-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 22 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-67488746- -APN-SGASAD#TFN; VOLKSWAGEN ARGENTINA S A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17ª. Nominación), para resolver en los autos caratulados **"VOLKSWAGEN ARGENTINA S A c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-67488746- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que, en RE-2023-67487073-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución 225/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12672-5-2020, en cuanto le exige el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. Asimismo, solicita se deje sin efecto la liquidación tributaria –la que fue abonada bajo protesto-. Relata que peticionó la sustitución de 520 carcazas de embrague modelo 02T 301107 BOR3D y 1.860 carcazas de embrague modelo 02T 301103ABR3D por encontrarse defectuosas, las que habían sido importadas mediante la destinación 15017IG04000073Y y 15017IG04000074P. Alega que el 9-4-15 se dicta la Nota 341/15, mediante la cual se autoriza la sustitución de las partes que presentaron defectos de calidad y se establecen los requisitos; a saber: se otorga un plazo de 30 días, contados desde la emisión de la nota, para documentar la primera exportación y un plazo de 90 días - contados desde la primera destinación- para cumplir íntegramente la operación de sustitución. El 13-4-15 se documenta la primera destinación 15017EG001204E y la aduana instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., con fundamento en que la destinación de importación que cancela la sustitución no se oficializó. En primer término, aduce que no se configura la infracción que se le imputa toda vez que es atípica porque no hay inexactitud alguna. Además, alega que el P.E. resultó conforme. Hace hincapié en que no hay tributo sin ley; por lo que sostiene que no procede la exigencia tributaria toda vez que es consecuencia de una nota interna de la administración. Sostiene que en virtud de lo dispuesto en el art. 573 del C.A. la destinación está exenta del pago de tributos que las grava. Efectúa reserva de caso federal. Ofrece prueba. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que, en IF-2023-110673537-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Relata que toda vez que la firma se comprometió a realizar la sustitución en los términos del art. 573 del Código Aduanero de parte de la mercadería importada mediante las destinaciones 15017IG04000073Y y

15017IG04000074P, no habiendo cumplido los requisitos establecidos en la nota 341/2015 –puntualmente: no oficializó la última destinación de importación-, se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Hace hincapié en que de haber pasado inadvertida la inexactitud –léase: en la destinación de exportación 15017EG01001204E se declara la ventaja: SUSTITUEXP- se hubiera podido producir un perjuicio fiscal –esto es: no se pagaron los derechos de exportación-. Sostiene que la inexactitud en cuestión surge palmaria, en la medida en que de la comprobación del servicio aduanero resultó que la operación de sustitución no se realizó, en vulneración del régimen al que la encartada se acogió voluntariamente e incumplió. Aduce que la operatoria aduanera se encuentra estructurada sobre la base de la confianza que el servicio aduanero deposita en los distintos sujetos que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, sistema que tiende a simplificar los controles para agilizar el intercambio en el comercio internacional, y que tiene como contrapartida la necesidad del autocontrol del exportador-importador y la sanción ejemplificadora al detectar infracciones. Efectúa reserva de caso federal. Adjunta las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que, se tiene por contestado el traslado. Se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen autos a sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas 12672-5-2020 se inician con la Nota 6/20, de la que surge que mediante la Nota 341/15 –emitida el 9-4-15- se autoriza la sustitución de 520 unidades de carcasas 02T301107BOR3D y 1.860 unidades de carcasas 02T301103ABR3D defectuosas que se habían documentado en varias destinaciones de importación a consumo, oficializadas todas por la actora. La nota referida otorga 30 días, a contar desde la fecha de emisión de la misma, para presentar la primera de las destinaciones aduaneras y a partir de ahí otros 90 días para cumplir íntegramente la operación de sustitución. Se aclara que la primera de las destinaciones que se oficializó fue la 15017EG01001204E –registrada el 13 de abril de 2015-; por lo que vence el plazo para documentar la destinación que cancela la sustitución el 12-7-15. Atento a que la destinación de importación nunca se oficializó; la Aduana imputa la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. A fs. 2 se labra acta de denuncia por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. A fs. 4/6 luce la destinación de exportación a consumo 15017EG01001204E y a fs. 7 la Multinota mediante la cual la actora solicita acogerse al régimen de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencia. A fs. 10/11 el 6-7-20 se instruye sumario por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. y se corre vista a la firma. A fs. 13/17 la actora contesta la vista conferida y acredita el pago de tributos bajo protesto. A fs. 18 adjunta comprobante de pago. A fs. 19 se tiene por presentada a la firma y por contestada la vista. A fs. 32 se efectúa el LMAN. A fs. 36 luce el Dictamen y a fs. 37/40 la Resolución 225/23, apelada.

V.- Que, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución 225/23, recaída en las actuaciones administrativas 12672-5-2020, mediante la cual se le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.

Que, en lo que aquí interesa, mediante los DI 15017IG04000733Y y 15017IG04000074P la firma documenta la importación de embragues. Nota: no se glosan los despachos referidos.

Que, al detectar la actora que 520 unidades de carcasas modelo 02T301107BOR3D y 1.860 unidades de carcasas modelo 02T301103ABR3D resultaron defectuosas, solicita mediante Multinota acogerse al *Régimen de Envío en Compensación por Deficiencia* establecido en el art. 573 y siguientes del C.A. –ver fs. 7 de las actuaciones administrativas-.

Que, la autorización se otorga mediante Nota 341/15 de fecha 9-4-15 –ver fs. 8 de las actuaciones administrativas-, la que dice: *“AUTORIZASE, la exportación para su posterior importación, para compensar envíos de mercadería en garantía, las partes que fueron importadas mediante la destinación de importación 15017IG04000073Y 74P, las que según informe técnico que obra a fs. 3 al momento de su prueba la misma presentó defectos en su calidad (…). Ambas operaciones deben tramitar por canal rojo obligatorio, en un plazo de 90 días a partir de la oficialización de la importación o exportación de la mercadería de sustitución”*

Que, conforme surge de fs. 1 de las actuaciones administrativas, la aduana le otorga a la firma 30 días a contar desde la

fecha de emisión de la nota referida –léase: 9-4-15- para presentar la primera de las destinaciones aduaneras y a partir de ahí otros 90 días para cumplir íntegramente la operación de sustitución.

Que, entonces, la primera exportación de la mercadería defectuosa se documenta el 13-4-15 mediante P.E. 15017EG01001204E, venciendo el plazo el 12-7-15 para la sustitución.

Que, toda vez que no se documentó la última destinación –esto es: no se completó la operación de sustitución-, la aduana instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. –nótese: precisamente no se pagaron los tributos al exportar la mercadería bajo el régimen de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias-; y finalmente, condena a la actora al pago de una multa por la infracción referida.

VI.- Que, corresponde analizar, entonces, si se configura o no la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.

Que, el referido art. dispone: "*1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio"*

Que, de la lectura de la propia norma se desprende que, *a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.*

Que, en consecuencia, se debe determinar primero si hay o no inexactitud.

Que, mediante el P.E. 15017EG01001204E, oficializado el 13-4-15, surge que se documenta la exportación a consumo de:

-ítem 1: 1.860 unidades de "*Las demás Partes de Caja de Cambio y sus partes. PARTES Y ACCESORIOS PARA VEHICULOS AUTOMOVILES DE LAS PARTIDAS 87.01 A 87.05"*, modelo 02T301103ABR3D;

-ítem 2: 520 unidades de *"Las demás partes. Embragues y sus partes. Las demás partes y accesorios. PARTES Y ACCESORIOS PARA VEHICULOS AUTOMOVILES DE LAS PARTIDAS 87.01 A 87.05"*, modelo 02T301107BOR3D.

Que, en ambos campos se consigna: ventaja: SUSTITUEXP.

Que, el referido P.E. tramita por canal de selectividad ROJO, lo que implica que la aduana efectuó un control tanto físico como documental de la mercadería.

Que, el fisco que no objetó que la mercadería no sea la declarada. –léase: figura Conforme: SI-.

Que, en efecto, el servicio aduanero pretende imputar la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. con fundamento en que no se oficializó la importación de la mercadería sustituida. Es decir, no se completa la operación de sustitución.

Que, esto no implica que sea inexacto lo declarado. En efecto, se trata de mercadería defectuosa –lo que no se encuentra discutido en autos-, y es la misma mercadería por la que se solicitó la autorización del régimen de exportación para compensar envíos de mercadería con deficiencias.

Que, en todo caso, se incumplió el régimen al que voluntariamente se acogió la actora. Reitero: ello no implica que haya una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación.

Que, en consecuencia, no se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A.; por lo que corresponde

revocar la multa.

VII.- Que, seguidamente, se debe analizar si el pago efectuado por la actora en sede aduanera en concepto de tributos –el que se realizó bajo protesto- resulta ajustado a derecho.

Que, en lo que aquí interesa, el art. 573 del C.A. dispone que: *"Cuando en virtud de una obligación de garantía, la importación o la exportación de determinada mercadería tuviere por fin sustituir a otra idéntica o similar con deficiencias de material o de fabricación, dichas destinaciones están exentas del pago de los tributos que las gravaren, de la correspondiente negociación de divisas y de la aplicación de las prohibiciones de carácter económico, siempre que se cumplieren las condiciones que determinare la reglamentación"*. –el resaltado me pertenece-.

Que, en consecuencia, de no cumplirse los requisitos establecidos por la reglamentación, procede el pago de los tributos.

Que, la Nota 341/15 establece los requisitos; a saber: se debe efectuar la sustitución dentro del plazo de 90 días contados a partir de la documentación de la primera exportación –la que debe efectuarse dentro del plazo de 30 días contados desde la fecha de emisión de la nota referida-.

Que, toda vez que las condiciones no se cumplieron, el pago de tributos efectuado por la actora en sede aduanera resulta ajustado a derecho.

VIII.- Que, corresponde aclarar que como el pago de los tributos es consecuencia de lo dispuesto en el art. 573 del C.A., no se viola el principio n*ullum tributum sine lege, como sostiene la actora.*

IX.- Por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución 225/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12672-5-2020, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución 225/23, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12672-5-2020, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A., con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 17a. Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.22 14:13:50 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.05.22 14:49:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.22 17:26:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.22 17:27:10 -03:00