República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-62476497-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; 38118-A; MAXICONSUMO SA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"MAXICONSUMO S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 38.118-A**.

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la **Resolución N° 2635/2017**, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, en las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12196-1375-2011**, en cuanto resuelve confirmar el **cargo N° 523/2011** en relación a la **DI nro. 11 001 IC04 040275 H**, formulado por las sumas de **$2.041,67 (Iva Adicional y Gcias)** y **u$s4.715,46 (TE, DI e IVA)**.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 11/18 se presenta la firma actora, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución aduanera cuestionada. En primer término, plantea la prescripción de la acción del Fisco invocando lo normado en los arts 934 y sgtes del CA. Seguidamente, expresa agravios y sostiene que la Aduana omitió valorar que el documento observado en autos se encuentra debidamente apostillado conforme a los parámetros establecidos en la Convención de La Haya de 1961, y que ello suprime la exigencia de legalización diplomática o consular de los documentos públicos extranjeros. Entiende, en consecuencia, que el Fisco, sobre la base de un rigor formal carente de sustento, pretende desconocer los efectos de un acuerdo internacional vigente, en particular el Acuerdo de Complementación Económica N° 58 (MERCOSUR), y los beneficios arancelarios que reconoce a los Estados Parte, derivando ello en una decisión manifiestamente arbitraria. Ofrece prueba, formula reserva del Caso Federal y solicita que se revoque y se deje sin efecto la resolución recurrida, con costas a la Dirección General de Aduanas.

III.- Contestación del traslado: A fs. 30/34 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. Niega, en general y particular, todos los hechos y el derecho invocados por la contraria que no resulten objeto de expreso reconocimiento o no surjan de las constancias obrantes en el expediente administrativo que ofrece como prueba. Realiza una breve reseña de lo actuado en sede aduanera y

sostiene que, en el caso de autos, no corresponde otorgar el beneficio arancelario preferencial previsto en el Acuerdo de Complementación Económica N° 58 (MERCOSUR), en tanto —a su criterio— no se han cumplido los requisitos formales establecidos por la Nota Externa Nª 09/2009 y su modificatoria, la Instrucción General 02/2016, sancionados en conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 del Anexo V del citado acuerdo. En particular, argumenta que la declaración jurada del Agente de Transporte Aduanero (a continuación "ATA") y la constancia emitida por la autoridad aduanera del país no signatario carecen de legalización consular por parte de la Representación Diplomática de la República Argentina con jurisdicción en dicho país, requisito que considera indispensable para la validez de tales documentos. Contesta la excepción de prescripción interpuesta, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia rechazando el recurso de apelación, con costas a la parte actora.

IV.- Que a fs. 46, se dispuso tratar el planteo de prescripción formulado por la actora con el fondo de la causa y no hacer lugar a la prueba ofrecida en autos. A fs. 77 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 78 se pasan a sentencia.

V.- Que, en lo que aquí interesa, la actuación administrativa **SIGEA N° 12196-1375-2011** se inicia con los prints de pantalla del Identificador de la Garantía 11 001 010216S y 11 001 010353U. A fs. 3 se agrega la Nota Nro 528/11 (SE RECR) en la que se solicita la generación de los cargos en concepto de multa automática y diferencia de tributos, correspondientes a la **DI nro. 11 001 IC04 040275 H**, por no cumplimentar lo normado en el punto 1.3 de la Nota Externa Nro 22/2009, en el entendimiento de que la declaración jurada del transportista y la constancia por parte de la autoridad aduanera, no se encuentra legalizada por el consulado de la República Argentina con jurisdicción en el país no participante del ACE 58 por el que hubiera transitado la mercadería. A fs. 4/11 se glosa la Multinota por la que el despachante de aduana de la importadora presentó copia de la factura comercial, copia del despacho de importación, copia del conocimiento de embarque y notas de trasbordo Nro 622 en original y copia. A fs. 12 y 13 se glosan los **cargos 523** y **524** del año 2011, notificados a la importadora con fecha 20/05/2011. A fs. 18 y vta se agrega la impugnación presentada por la importadora y a fs. 49 se tiene por deducida de conformidad a lo normado en los arts 1055 ap 1 y 1053 incs a) y e) del CA. A fs. 52/53 se emite la Nota Nro 541/14 (DV CUPO) y a fs. 56/58 y 59 se glosa una copia de la Instrucción General Nro 02/16 (DGA) y de la Nota Nro 1671/16 (SDG TLA). A fs. 61 se emite la Nota Nro 298/16 (DV CUOR) en la que se señala que *"…luego de un nuevo análisis en función a la Instrucción General N° 2/16, se amplía el informe de fs. 52/53 haciéndole saber que la copia de la carta del Agente de Transporte Aduanero obrante a fs. 5 no cumple con el Apartado III Pautas Procedimentales, punto 2.2 de la mencionada Instrucción General, la cual reza: "2. Declaración jurada del Agente de Transporte Aduanero, en representación del transportista interviniente, en el cual se deberá indicar: ... 2.2. Que la mercadería ha sido o no almacenada de forma temporal, indicando - de corresponder - el lugar donde se hubiere producido dicho almacenamiento. Asimismo cabe destacar que si en el país de tránsito de la mercadería hubiera mediado almacenamiento, la documentación aportada a fs. 6 en fotocopia (Certificación N° 622 emitida por la Dirección General de Aduanas de la República Dominicana) no da cumplimiento al Apartado III Pautas Procedimentales, punto II "Intervención consular de la documentación" punto 1 de la mencionada Instrucción General N° 2/2016 (SDG TLA) toda vez que de acuerdo con lo indicado por la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, en su Dictamen 726/2009, la legalización de documentos públicos por Apostilla (conforme la Convención de La Haya) no se aplica a los documentos relacionados con una operación aduanera, por cuanto la propia Convención expresamente los excluye"*. A fs. 62 se liquida nuevamente el **cargo N° 523/2011** y se pasa lo actuado a resolver. Finalmente, mediante la **Resolución N° 2635/2017** (fs. 63/64 y vta), el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros hace lugar a la impugnación del **cargo N° 524/2011 (multa automática)** y confirma el **cargo N° 523/2011** (tributos), por los importes allí detallados, acto cuya validez se somete a revisión en las presentes actuaciones.

VI.- Que en primer término corresponde desestimar el planteo de prescripción invocado por la actora en los términos de los arts 934 y sgtes del CA, toda vez que dichos artículos regulan la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y en el caso se trata de una exigencia tributaria y no se encuentra involucrada ningún tipo de sanción.

Que cabe aclarar que en el caso tampoco se encuentra prescripta la acción del fisco para exigir el pago de tributos, puesto que en los términos del art 803 y sgtes del CA, el aludido plazo quinquenal se suspendió con la interposición del recurso de impugnación formulado contra los cargos nro. 523-524/2011, deducido por la actora el 06/06/2011 (ver fs. 18 de las act. adm.), en virtud de lo dispuesto por el citado art. 805, inc. c) del C.A.

Luego, el dictado de la Resolución N° 2635/2017 (AD BSAS), en fecha 21/04/2017, reanudó el plazo de prescripción y fue notificada el 29/05/2017, es decir, con anterioridad a que operara el plazo prescriptivo.

Que, por lo expuesto, corresponde desestimar la excepción de prescripción opuesta, sin costas, por su tratamiento integrativo con el fondo.

VII.- Que, no encontrándose controvertido el origen de la mercadería, corresponde determinar si la **Resolución N° 2635/2017**, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, resulta ajustada a derecho. En consecuencia, el análisis se circunscribe a establecer si el presunto incumplimiento de ciertos requisitos formales vinculados a la documentación de tránsito puede válidamente obstar la procedencia del beneficio arancelario preferencial previsto en el Acuerdo de Complementación Económica N° 58 (ACE 58).

Que el artículo 14 del Anexo V del ACE N° 58 reza: *"Para que una mercancía originaria se beneficie del tratamiento preferencial, deberá expedirse directamente de la Parte Signataria exportadora a la Parte Signataria importadora. A tal fin, se considera expedición directa: a) Las mercancías transportadas únicamente por el territorio de una o más Partes Signatarias del Acuerdo b) Las mercancías en tránsito, a través de una o más Partes no Signatarias del Acuerdo con o sin transbordo o almacenamiento temporal, bajo vigilancia de la autoridad aduanera del país transitado siempre que: a. El tránsito estuviera justificado por razones geográficas o consideraciones relativas a requerimientos de transporte; b. No estuvieran destinadas al comercio, uso o empleo en el país de tránsito; c. No sufra, durante su transporte o depósito, ninguna operación distinta a la carga, descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación. Para los efectos de lo dispuesto en el literal b) precedente, en caso de trasbordo o almacenamiento temporal realizado en una Parte no Signataria del Acuerdo, las autoridades aduaneras podrán exigir adicionalmente un documento de control aduanero de dicha Parte no Signataria, que acredite que la mercancía permaneció bajo supervisión aduanera."*

Que de las actuaciones administrativas surge que la mercadería fue cargada en el puerto de Perú con destino final a Buenos Aires y que, por razones operativas de la línea naviera, efectuó un transbordo en el Puerto de Caucedo, República Dominicana. A fs. 5 obra la declaración jurada del ATA que detalla tales circunstancias y afirma expresamente que la mercadería no fue sometida a operaciones distintas de las permitidas por el ACE. Asimismo, obra constancia emitida por la Dirección General de Aduanas de la República Dominicana, debidamente apostillada conforme a la Convención de La Haya de 1961, que certifica que la mercadería permaneció bajo control aduanero y sin alteraciones.

Que, pese a ello, la Aduana de Buenos Aires observó la falta de legalización consular por parte de la Representación Diplomática de la República Argentina con jurisdicción en dicho país de la declaración jurada y

de la constancia emitida por la autoridad extranjera, conforme a lo exigido por la Nota Externa N° 22/2009 y su modificatoria, la Instrucción General N° 2/2016 (DGA), y con sustento en tales normas procedió a confirmar el **cargo N° 523/2011** y rechazar la impugnación deducida.

Que, con posterioridad a la emisión de la resolución cuestionada, la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General de Aduanas, mediante Instrucción General N° IG-2025-5-ARCA-DGADUA, (publicado en el Boletín de Aduanas en fecha 5 de septiembre de 2025), abrogó la Instrucción General N° 2/2016 (DGA) y estableció nuevas pautas procedimentales para la acreditación del requisito de expedición directa, orientadas a su simplificación y a la reducción de cargas administrativas, a saber: (...)

"D.- PAUTAS PROCEDIMENTALES 1. Para acreditar el requisito de expedición directa objeto de esta Instrucción General, inclusive para aquellas operaciones que se encuentren pendientes de resolución, resultará suficiente la presentación de un Documento firmado por el Agente de Transporte Aduanero o Agente Desconsolidador en el que se indique, en carácter de declaración jurada, el recorrido que efectuó el medio de transporte en su trayecto desde el país de origen hasta la República Argentina, con indicación expresa de los países por los que transitó -con o sin trasbordo-, e identificación del correspondiente documento de transporte.

2. En la referida Declaración Jurada deberá indicarse el motivo por el cual las mercaderías no se expidieron de manera directa desde país exportador hasta el país importador, dejándose expresa constancia que, durante su transporte, dichas mercaderías no estuvieron sujetas a ninguna operación distinta a la carga y descarga o manipuleo para mantenerlas en buenas condiciones o asegurar su conservación.

3. En caso de presentar una copia de la mencionada Declaración, la misma deberá encontrarse firmada por el importador y el despachante de aduana o el declarante, según corresponda, resultando ambos responsables del carácter de dicho documento(…)

Que la citada normativa dispone expresamente que, inclusive para operaciones pendientes de resolución, resulta suficiente la presentación de un documento suscripto por el agente de transporte o declarante —en carácter de declaración jurada— en el que se indique el recorrido efectuado, los países de tránsito y la confirmación de que la mercadería no fue sometida a operaciones distintas a las previstas.

Que de la valoración integral de las constancias de la causa surge que la actora dio cumplimiento material a las exigencias sustanciales previstas tanto en el artículo 14 del Anexo V del ACE 58 como en la Instrucción General N° IG-2025-5-ARCA-DGADUA. La declaración del ATA y la certificación de la autoridad aduanera de República Dominicana acreditan que el tránsito se debió a razones operativas razonables, que la mercadería no fue objeto de uso ni transformación, y que permaneció bajo control y vigilancia de las autoridades competentes.

Que, en consecuencia, el argumento del fisco se circunscribe a un aspecto puramente formal —la ausencia de legalización consular— que ha sido expresamente dejado sin efecto por la normativa vigente, la cual privilegia la fluidez del comercio internacional y la seguridad documental razonable por sobre formalidades que no alteran la certeza del control aduanero.

VIII.- Que, sin perjuicio de lo analizado en el punto anterior, corresponde efectuar una consideración adicional en torno a la motivación del acto administrativo recurrido, elemento esencial de validez previsto en el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

Que, al respecto, resulta pertinente recordar la precisión conceptual efectuada por el Dr. Agustín Gordillo en el Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, donde sostiene que la motivación constituye la fundamentación

fáctica y jurídica mediante la cual la Administración exterioriza las razones que justifican la legitimidad y oportunidad de la decisión, y que dicha fundamentación constituye el punto de partida del control jurisdiccional sobre la validez del acto.

Que, trasladando tales principios al caso de autos, se advierte que la resolución aduanera recurrida se basó principalmente en la ausencia de legalización consular de la documentación de tránsito presentada por la actora, requisito cuyo cumplimiento —según entendió la autoridad aduanera— resultaba indispensable a la luz de la normativa entonces vigente. Sin embargo, dicha exigencia fue posteriormente derogada por la Instrucción General N° IG-2025-5-ARCA-DGADUA, que introdujo un régimen procedimental más simple y acorde con la finalidad del Acuerdo de Complementación Económica N° 58.

Que, conforme a los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Reta, Miguel Ángel c/ Universidad Nacional de San Juan s/ civil y comercial – varios”, para que un acto administrativo sea válido este debe estar motivado. En consecuencia, aun cuando pudiera considerarse que la resolución contó con motivación al momento de su dictado —cuestión cuya revisión no resulta estrictamente necesaria en este caso— lo cierto es que, tras la entrada en vigencia de la Instrucción General N° IG-2025-5-ARCA-DGADUA, el fundamento normativo en el que se apoyó la resolución administrativa ha perdido actualidad y razonabilidad, al haber quedado desplazado por un criterio reglamentario distinto.

Que, en tales condiciones, mantener la validez del acto impugnado importaría convalidar una decisión carente de motivación actual, en contradicción con los principios de legalidad, razonabilidad y motivación adecuada que rigen el obrar administrativo. Ello conduciría a la subsistencia de un acto apoyado en una formalidad hoy sin sustento normativo, lo cual resulta incompatible con el estándar constitucional de debido proceso y con el control de juridicidad que compete a este Tribunal Fiscal.

IX.- En atención a que la resolución administrativa aquí impugnada fue notificada el 24 de abril de 2017, esto es, con anterioridad a la publicación de la Instrucción General N° IG-2025-5-ARCA-DGADUA (05/09/2025), corresponde imponer las costas por su orden.

Por ello, voto por:

1).- RECHAZAR la excepción de prescripción interpuesta por la actora, sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo.

2).- REVOCAR la **Resolución N° 2635/2017**, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, en las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12196-1375-2011**, en cuanto resuelve confirmar el **cargo N° 523/2011** en relación a la **DI nro. 11 001 IC04 040275 H**, formulado por las sumas de **$2.041,67 (Iva Adicional y Gcias)** y **u$s4.715,46 (TE, DI e IVA)**.

3).- Costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero en lo sustancia al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1).- RECHAZAR la excepción de prescripción interpuesta por la actora, sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo.

2).- REVOCAR la **Resolución N° 2635/2017**, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, en las actuaciones administrativas **SIGEA N° 12196-1375-2011**, en cuanto resuelve confirmar el **cargo N° 523/2011** en relación a la **DI nro. 11 001 IC04 040275 H**, formulado por las sumas de **$2.041,67 (Iva Adicional y Gcias)** y **u$s4.715,46 (TE, DI e IVA)**.

3).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-26169641-0 (Dr Parisi), al Dr. Fernando Márquez de Oliveira en el domicilio constituido en la calle Empedrado 2571, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y, oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.06.23 15:03:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.06.23 17:14:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.06.24 18:29:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.24 18:30:30 -03:00