República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-83245300-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-12076745- -APNSGASAD#TFN; PBT S.R.L.

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término a fin de resolver en los autos caratulados: **"PBT S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación"** en el Expediente **N° EX-2024-12076745- -APNSGASAD#TFN.-**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso:

Determinar si la Resolución RESOL-2023-3672-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada con fecha 20 de septiembre de 2023 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12209-1352-2013, resulta ajustada a derecho, en cuanto se resuelve absolver a la firma PBT S.R.L. y al despachante de aduana, por la presunta 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 22.315,82.- en concepto de Derechos de Importación e I.V.A., con relación al despacho de importación N° 13 073 IC04 042825 V.

II.-Fundamentos de la apelación:

Con fecha 2 de Febrero de 2024 se presenta la actora e interpone recurso de apelación (IF-2024-12076651-APN-DTD#JGM) contra la resolución mencionada. 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 de toda la actuación administrativa anterior, explicando que el artículo de la resolución que formula el cargo tributario 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, 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 de la existencia del sumario y del requerimiento de pago de tributos al momento de la notificación de la resolución apelada, en 2024, sin

haber tenido la oportunidad de ejercer su derecho de defensa en el procedimiento, mientras que la presunta infracción objeto de sumario se habría cometido en el año 2013. Manifiesta que 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. Cita jurisprudencia aplicable al caso.- Indica que la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende desde la apertura del sumario hasta que la decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo e invoca el principio de plazo razonable. Sostiene que el auto de instrucción de sumario no cumple con los requisitos dispuestos por el art. 1094 del C.A., por lo que considera, que no ha surtido efectos en cuanto a la suspensión/interrupción de la prescripción, encontrándose prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de tributos. En subsidio, expresa que el Certificado de Origen fue presentado dentro del plazo establecido, conforme Nota N° 485/14 (SE IMEZ) de fecha 25/03/2014 (fs. 21 del sumario) y que, el mismo, indica expresamente el país de origen de la mercadería en el campo 3: "EUROPEAN COMMUNITY ITALY" e incluye número de Factura Comercial N° 14/2013, documentación complementaria declarada y adjunta a la importación a consumo. Asimismo, expresa que el Certificado de Origen fue expedido por la entidad certificante correspondiente y que, habiéndo consignado que la mercadería sería enviada por un aeropuerto europeo, se encuentra cumplido el requisito. Concluye que el defecto formal alegado no resulta sustancial y que el cumplimiento de las formas relativas a la emisión, validez y presentación del certificado no debiera llevarse al extremo de transformarlo en un requisito formal ad solemnitatem. Acompaña prueba documental, hace reserva del caso federal y peticiona que se revoque la resolución aduanera apelada, con expresa imposición de costas a la vencida.

III.- Contestación del traslado:

Que, con fecha 13/05/2024, la representación fiscal contesta el traslado del recurso (IF-2024-12076651-APN-DTD#JGM) y acompaña las actuaciones administrativas digitalizadas SIGEA N° 12209-1352-2013. Realiza un breve relato de los antecedentes del caso y niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda y que no sean específicamente reconocidos en el presente. En primer lugar, sostiene que el auto de instrucción de sumario es un acto administrativo válido, ya que posee los requisitos esenciales que establece la Ley de Procedimiento Administrativo, y que fue convalidado por la recurrente al no oponer su nulidad en el momento procesal oportuno. En ese sentido, considera que no existe margen legal para pretender la nulidad de la resolución aduanera ni la prescripción de la acción para el cobro de tributos. En segundo lugar, se explaya sobre la improcedencia del planteo de nulidad, expresando que la vista en materia infraccional es innecesaria y carece de virtualidad para determinar la nulidad de un acto administrativo que se presume válido, toda vez que la pretensión fiscal versa sobre el reclamo de tributos y no sobre la aplicación de una infracción. Asimismo, sostiene que las eventuales afectaciones al derecho de defensa pueden ser subsanadas en la instancia revisora del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que el planteo de nulidad debe ser desechado. En tercer lugar, se expide sobre la prescripción de la acción para percibir tributos, manifestando que el auto de apertura del sumario suspendió el curso del plazo prescriptivo -conforme lo dispuesto por el artículo 805, inciso a) del Código Aduanero- y que, para considerar la virtualidad suspensiva no es necesaria la notificación al imputado, sino que considera, que la causal opera con el simple dictado del acto, citando jurisprudencia de la Excma. Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en apoyo de su

postura. Afirma que el reclamo efectuado por la Aduana es correcto, que los tributos fueron debidamente liquidados y que la actora debe responder ante el Servicio Aduanero respecto de las obligaciones tributarias reclamadas. Por último, 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 costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12209-1352-2013 se inician con la Destinación de importación a consumo mediante la cual la recurrente oficializó su operación de comercio exterior. A fs.21 obra la resolución que determina que el certificado de origen no resulta de aplicación, habida cuenta que el mismo no se ajusta a lo dispuesto en la Res.763/96 MEYOSP y a fs.22 obra la resolución que indica que como consecuencia de la ejecución de la garantía, se intimó a la actora a abonar el importe liquidado, con más los accesorios previstos en el artículo 794 del Código Aduanero, ello conforme los artículos 790 apartado 2 y 791 "in fine" del C.A., en armonía con el art. 453 a), b) y f) y con el art. 54 inciso b) del Decreto 1001/82 y Dictamen 2723/03 (DV RTAG). A fs.23 obra liquidación del cargo 679/2014. A fs.25/33, en la actuación Nro: 13289-22571-2014 acumulada a las actuaciones de referencia, obra la presentación de fecha 2 de junio de 2014, de la firma PBT S.R.L. sobre la impugnación contra la liquidación de deuda aduanera practicada, cargo N° 679/2014, solicitando la revocación de la misma. A fs. 43 obra nueva liquidación de deuda aduanera. A fs.49 obra Resolución PRLA N° 004685 de fecha 26/09/2016, a través de la cual, se deja sin efecto el cargo tributario (Artículo Primero) y, en consecuencia, remite las actuaciones a esa división para que inicie el sumario por infracción al artículo 954 del Código Aduanero, conforme a lo previsto en el art. 17 de la Resolución N° 763/96. A fs.57 obra el acta de denuncia. A fs.62 se apertura el sumario en los términos del art. 1090 del C.A. A fs.64/65 el servicio aduanero, mediante RESOL-2023-3672-E-AFIP (Con fecha 20-09-23) 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, mediante el Artículo 2° de la resolución, se formuló cargo por los tributos adeudados en concepto de Derechos de Importación e I.V.A., cuyo importe ascendía a la suma de DÓLARES VEINTIDÓS MIL TRESCIENTOS QUINCE CON 82/100 (U$S 22.315,82).- Posteriormente con fecha 26/11/2023 se aprueba el art.1 de la Resolución RESOL-2023-3672-E.-

V.- Que mediante la PV-2026-78112432-APN-VOCXIV#TFN se dispone tratar como de previo y espacial pronunciamiento las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora. Con fecha 21/08/2026 se elevan los autos a la Sala "E" y, finalmente, en la misma fecha pasan a sentencia.

VI.- Que en primer lugar, corresponde analizar el planteo de nulidad formulado 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 sin perjuicio de que, con anterioridad al inicio del sumario, se haya desplegado el procedimiento 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 cuestión, 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. 62, 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-2023-3672-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-2023-3672-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 esta 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.

Que en igual sentido se expidió esta "Sala E" en la causa EX-2024-13747247-APN-SGASAD#TFN -de igual carátula que la presente- (INLEG-2025-128792740-APN-VOCXIV#TFN).

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-2023-3672-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA en cuanto al cargo formulado, con costas a la DGA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.-

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial 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-2023-3672-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA en cuanto al cargo formulado, con costas a la DGA.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14 Nominación), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria.-

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.08.27 14:09:47 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: 2026.08.27 15:05:15 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: 2026.08.28 10:45:08 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: 2026.08.28 10:46:10 -03:00