Buenos Aires, de febrero de 2026.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional el 27/11/2024 (v. IF-2024-129958771-APN-DTD#JGM), contra la sentencia dictada el 15/10/2024 (v. IF-2024-112475363-APN -VOCXIII#TFN), fundado por la expresión de agravios del 18/12/2024 (v. IF-2024-138605199-APN-DTD#JGM), cuyo traslado corrido en la PV-2024-139634306-APN-VOCXIII#TFN fuera contestado por la parte actora el 13/02/2025 (v. IF-2025-15815288-APN-DTD#JGM). Y,

CONSIDERANDO:

I.- Sumario de los hechos que dieron origen al caso

La firma CIA LOS ANDES DE ALIMENTOS S.A oficializó la exportación temporaria de la mercadería documentada por la destinación DET 06001ET02000022X, cuyo vencimiento operó el 29/12/2007. Dicha operación fue garantizada por la aseguradora COMPAÑIA DE SEGUROS LA MERCANTIL ANDINA S.A. mediante la póliza 1569438 (cfr. pp. 133 del DEO18361807).

En el año 2010, la Aduana inició un sumario infraccional a raíz de la denuncia (sin fecha) por la infracción prevista en el art. 970 del CA (v. acta de denuncia de denuncia en el fo. 1 de las act. adm., p. 64 del DEO 18361807), que tramitó en la actuación **SIGEA 12193-4379 -2010**. De la compulsa de dichas actuaciones surge que el **18/12/2012 se dispuso la apertura del sumario** (fo. 74 de las act. adm; p. 200 del DEO 18361807)**,** el cual concluyó, sin que se haya corrido la vista del art. 1011 del CA, con la **resolución (DE PRLA) 10033/2017, de la Aduana de Buenos Aires,** en la cual el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros ordenó el archivo de las actuaciones en los términos de la **Instrucción General (DGA) 9/2017** (ver art. 1°), y, al mismo tiempo, formuló cargo por los tributos a la importadora y a la aseguradora, como garante de las obligaciones tributarias (art. 3°, fo. 40 y vta. de las act. adm; v. pp 110-111 del DEO 18361807).

Contra dicha resolución, la aseguradora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 1132, inciso a) del CA (cfr. pp. 5-17 del DEO 18361807).

II.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Que por la sentencia del 15 de octubre de 2024, la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del art. 3° de la resolución DE PRLA 10033/2017, haciendo lugar al planteo efectuado por la firma aseguradora. Con costas al Fisco Nacional (IF-2024 -112475363-APN-VOCXIII#TFN; pp. 175-180 del DEO 18361807).

Para así decidir, advirtió que de las actuaciones administrativas surge que labrada el acta denuncia 10001000925 (v. fs. 1 act. adm.), agregados prints de pantalla y realizados diferentes pases, se dispuso la apertura del sumario con fecha 18.12.12 (v. fs. 8 act. adm.) y que no obran constancias de que se hayan efectuado las diligencias necesarias para verificar la existencia de comisión de la infracción prima facie imputada.

Agregó que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgaran conforme el procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por cual cuando la Aduana tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden (Conf. Arts. 1080 y 1081 del CA).

Puntualizó que el artículo 1101 del CA dispone que: “Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 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. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare” y que resulta evidente de las actuaciones administrativas que el servicio aduanero se limitó a dictar la resolución que aquí se apela, sin intervención alguna de la parte interesada, disponiendo el archivo del sumario de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General (DGA) 9/17 y la formulación de cargo a la recurrente. Asimismo, recalcó que conforme surge de los antecedentes y

de la documental acompañada por la actora, porque la cédula SICNEA de notificación no obra en las actuaciones administrativas, la resolución apelada de fecha 15.12.17 fue notificada tres (3) años después de su dictado (09.12.20).

Por todo lo cual, concluyó que "surge manifiesto que la recurrente ha sido privada de ejercer su derecho a un debido proceso adjetivo, corolario del derecho de defensa tutelado por el artículo 18 de la Constitución" y que "el servicio aduanero se apartó del trámite reglado por el CA para los procedimientos infraccionales, situación que no puede ser subsanada ante esta instancia".

Reconoció que le asiste razón al recurrente al sostener que la resolución administrativa vulnera groseramente la garantía del derecho de defensa, como así también el principio de tutela judicial efectiva que ampara al imputado, afectando sus derechos subjetivos e intereses legítimos al privarlo de una defensa oportuna.

Indicó que resulta claro que no se dio debida intervención al presunto imputado y responsable del incumplimiento que se endilga, por el que se exige además el pago de tributos y que tampoco fue dictada la resolución en los términos de lo establecido en el artículo 1112 del CA.

Al respecto, expuso que "el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, si hubiese seguido el procedimiento reglado en tiempo hábil, debería haber condenado o absuelto al imputado (conf. el inc. a) del art. 1112 del CA) y no ordenar el archivo, sin más trámite, de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General (DGA) 9/17.

III.- Los agravios de la exAFIP-DGA

Que la demandada critica la sentencia del Tribunal Fiscal por cuanto consideró que la resolución aduanera resultaba condenatoria para la importadora, con fundamento en interpretar que -ante la formulación del cargo tributario- en la misma se tenía implícitamente por configurada la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A.

En este sentido, expone que dicha resolución no constituyó una resolución condenatoria en el procedimiento para las infracciones, sino que dicho procedimiento (o persecución infraccional) fue "archivado", es decir, dejado de lado o discontinuado en los términos

del punto D 1.4 de la Instrucción General DGA N° 11/2016, modificada la Instrucción General N° 9/2017 (en adelante, la "IG 11/16" y la "IG 9/17").

Agrega que no era una condición necesaria para el nacimiento de la obligación tributaria la existencia previa de una infracción aduanera y que, en el caso, se había planteado desde un primer momento la distinción entre la esfera de responsabilidad infraccional (por la que correspondía la aplicación de sanciones) y la de responsabilidad tributaria (por la que se origina la formulación del cargo).

Recuerda que al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal planteó su incompetencia, postulando que no nos encontramos en autos ante una "resolución definitiva" dictada en un procedimiento para las infracciones, tal como lo exige el artículo 1132 del C.A., ello debido a que dicho procedimiento ha sido dejado sin efecto y, por ende, no ha concluido.

Manifiesta que "al resultar el cargo apelado una liquidación originaria de tributos (conf. artículo 274 del C.A.) y a los fines de probar la inexistencia del hecho imponible hubiera correspondido a la contraria iniciar el procedimiento reglado por el artículo 1053, inciso a) del C.A., tal como se expusiera ante el Tribunal Fiscal al contestar el recurso de apelación interpuesto por la actora."

Argumenta que la nulidad decretada por el Tribunal Fiscal de la Nación es abiertamente abstracta (la nulidad por la nulidad misma), toda vez que resolución aduanera se reclaman obligaciones tributarias que se han devengado al verificarse el supuesto previsto en el art. 274 in fine del CA, omitiendo considerar el principio que proscribe declarar la nulidad del procedimiento por la nulidad misma, receptado en el artículo 1050 del código de la materia.

En subsidio, se agravia de la condena en costas y solicita que sean impuestas en el orden causado.

IV.- Alcances del pronunciamiento.

Que es importante recordar que es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas

y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re "CPACF- Inc Med (2-III -11) c/ BCRA Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento", del 18/4/11; "Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", del 7/8/14, "Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo", del 7/5/15; "Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM", del 27/4/18; "Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.", Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20, "Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", Causa N° 55388/2019, del 18/10/22; causa nro. 15567/2021 "Pioneer Argentina SRL -TF 39782-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 17/12/2024, entre otros).

V.- El alcance de la resolución que ordena el archivo del sumario y formula cargo por tributos.

La resolución (DE PRLA) 10033/2017, que ordena el archivo de las actuaciones y formula cargo por tributos es una resolución definitiva que pone fin al procedimiento para investigar la comisión de una infracción aduanera, absolviendo de dicha imputación al sujeto aduanero encartado exclusivamente en función del bajo monto de la multa por no superar el tope establecido en diversas instrucciones generales de la Aduana (vgr. Instrucción General 9/2017, similar a la Instrucción General 11/206, modificatoria de la IG 2/2008, ampliatoria de la IG 02/2007) y condenando al pago de los tributos al obligado y al garante, prescindiendo del resultado de la investigación del hecho generador o hecho imponible.

Esta Sala, en el expte. nro. 32755/2023, caratulado "Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales SA (TF 67137511-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", al dictar sentencia el 6/03/2025, (ver en especial Considerando VII) y luego en el expte. nro. 1239/2024, caratulado "Compañía de Barcos SA (TF

15082537-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 20/03/2025, ha declarado que el reclamo tributario contenido en esta clase de resoluciones debe entenderse formulado en el marco de un procedimiento para las infracciones que culminó con una resolución condenatoria al pago de tributos, aunque absolutoria en el aspecto infraccional y que, por consiguiente, la liquidación de tributos contenida en estas resoluciones, en tanto que recaídas en un procedimiento para las infracciones, no son impugnables en sede aduanera por el procedimiento reglado del artículo 1053, inciso a, del código (arg. art. 1112, incs. a y b, CA)", tal como lo sostuviera la Sala IV del fuero en diversos precedentes (cfr. Sala IV expte. 46832/22 in re "Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA", del 20/09/2022, considerando 3°, primer párrafo; extpe. nro. 47883/22 in re "Medix Medical Devices SRL (TF 15015541-A) c/ DGA", del 1/11/2022, en especial, considerando 5°, segundo párrafo).

Lo antedicho, debe ser anudado con que la liquidación de tributos en la que se basa la exigencia aquí disputada, contenida en la resolución (DE PRLA) 10033/2017, en la medida en que ha recaído en un procedimiento para las infracciones, no era impugnable en sede aduanera y por el procedimiento reglado en el art. 1053, inciso a) del CA.

Desde otra perspectiva, y como será analizado en seguida, cabe apuntar que la solución a la que arribó la aduana sólo se halla fundada en que el importe de la multa (calculada en u$s 750) no alcanzaba el mínimo previsto por la Instrucción General DGA 11/2016, sus modificatorias y ampliatorias (v. 40 y vta. de las act. adm.; pp. 110 -111 del DEO), pero sin dar previa intervención a la importadora incriminada para que acreditase lo que estimare pertinente en su defensa respecto de los hechos que servían de base a la imputación, los cuales, condicionaban el reclamo de los tributos (esto es, la comprobación del incumplimiento de la importación temporaria).

VI.- La Aduana no cumplió con el procedimiento previsto en el Código Aduanero

En lo que atañe al procedimiento seguido en autos, corresponde traer a colación que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por lo cual cuando el servicio aduanero tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden (cfme. Arts. 1080 y 1081 del CA).

El art. 1091 del CA. establece que: “El sumario tiene por objeto; a) comprobar la existencia de una infracción aduanera; b) determinar los responsables; c) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables; d) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder” y el art. 1094 del referido plexo normativo, dispone: “En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados”.

A su vez, el art. 1101 del Código Aduanero que establece: “Cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 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. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare".

El artículo en cuestión, por un lado, obliga a la administración a que –previo a correr vista de lo actuado– determine con estricta certeza los hechos investigados. Por el otro, obliga efectivamente a realizar el pertinente traslado.

En este entendimiento, al correrse vista el imputado podrá ejercer adecuadamente el derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional. En esta línea, se ha dicho que el traslado debe ser notificado y que es obligatorio el patrocinio letrado, en atención a que se trata de una defensa con claro contenido jurídico (Cfr. Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Código Aduanero Comentado, Tomo I, Abeledo-Perrot, 1º ed., Buenos Aires, 2011, Tomo III. pág. 627). Ello demuestra que lo establecido resulta de suma importancia para asegurar el debido proceso.

Con relación a la corrida de vista el Dr. Alfredo Abarca señaló "….es la pieza fundamental del ejercicio del derecho de defensa del imputado dentro del procedimiento para las infracciones y para los delitos en sede aduanera. La falta de otorgamiento de la vista o su notificación defectuosa acarrea la nulidad de toda actuación futura, porque ésta es la única posibilidad que concede la ley para la defensa, y de no cumplirse con este acto procesal se estarían violando derechos básicos protegidos constitucionalmente (art. 18 CN) (Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario, pag. 225, 1ª edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Guía Práctica; Ediciones Iara, 2017).

Ahora bien, del análisis de las actuaciones administrativas no se advierte que en el proceso sumarial se haya cumplido con la vista correspondiente a la aquí actora, lo cual imposibilitó el ejercicio del derecho de defensa tutelado por el art. 18 de la Constitución Nacional. La omisión antes mencionada no puede ser subsanada ante esta instancia, toda vez que la misma ha conllevado la violación del debido proceso de raigambre constitucional (cfr. esta Sala, expte. 1239/2024

"Compañía de Barcos SA (TF 15082537-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" del 20/03/2025).

Esta solución resulta concordante con lo que tiene dicho la Sala IV del fuero en las causas 29997/11 "Cosena Seguros SA (TF 24583-A) c/ DGA", sentencia del 9/2/2012 y 56691/15 "Ramírez, Horacio Omar c/ DGA", del 5/4/2016, en las que resolvió que la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero no consagra un inútil formalismo sacramental, sino que con ella se pretende dar plena dimensión al derecho constitucional a ser oído antes de la emisión del acto que pone fin a un sumario infraccional; de manera que su incumplimiento por parte de la administración no puede ser saneado a posteriori y en otra instancia, quedando el acto fulminado de nulidad al no haberse concretado los procedimientos pertinentes (cfr. Sala IV, 46832/2022 Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 20/09/2022).

Por todo lo cual, corresponde rechazar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad de la resolución.

VII.- Falta de constatación del hecho imponible

Que, a mayor abundamiento, si se siguiese la línea argumental que propone el Fisco —en cuanto a que se trataría de una resolución que tuvo por único objeto liquidar tributos aduaneros—, se arribaría también a la conclusión de que el acto resulta insalvablemente nulo por vicio en la causa, toda vez que no se encuentran fehacientemente acreditadas las circunstancias que darían sustento al reclamo de los gravámenes (arg. arts. 7, inc. b, y 14, inc. b, ley 19.549, según la redacción vigente al momento de dictado del acto; y Sala IV, causas 46832/22 y 46837/22 "Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA" y "Gax SA (TF 77575105-A) c/ DGA", sentencias del 13/9/22 y del 20/09/2022 y sus citas; esta Sala en su actual integración, expte. nro. 4033/2024 "Merisant Argentina SRL (TF 71387564-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", del 27/03/2025).

VIII.- Costas

Por último, en lo que respecta a las costas de ambas instancias, en atención al resultado del recurso y a la forma en que se resuelve, corresponde imponerlas al Fisco Nacional – ex AFIP-DGA, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arts. 1163 y 1182 del CA, y 68, primer párr., del CPCCN).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto **el Tribunal RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar la sentencia del 15/10/2024 (v. IF-2024 -112475363-APN-VOCXIII#TFN; pp. 110-111 del DEO 18361807). Con costas.

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/25 de esta Cámara.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 20/02/2026
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#40013119#489315750#20260218153023520