



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64356074-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Martes 30 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; 38.304-A; FLET 8 S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 38.304-A: “FLET 8 S.R.L. c/ DGA s/ recurso de apelación”**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nro. 504/2017 (AD CORD), dictada por el Administrador de la Aduana de Córdoba en las actuaciones SIGEA N° 12756-92-2012 (SA17-2012-588), mediante la cual se condena a FLET 8 S.R.L, por la infracción tipificada en el artículo 987 del Código Aduanero, al pago de una multa por la suma de \$ 2.254.576,17. Asimismo, se la condena con el comiso de la mercadería en infracción.

II.- Fundamentos de la apelación: Que a fs. 22/31 se presenta la actora mediante apoderados e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los hechos del caso y opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad parcial de la resolución y falta de legitimación de la DGA para imponerle sanción, basándose en su acogimiento al trámite dispuesto por la RG AFIP 3919/2016, reglamentaria de la Ley 27.260. Se agravia respecto de la retención indebida de la mercadería secuestrada y cuestiona el hecho de que la Aduana no haya podido precisar el origen extranjero de muchas de las mercaderías, siendo un elemento objetivo del tipo imputado. Entiende aplicable en ese aspecto el art. 898 del C.A. y cita jurisprudencia. Argumenta que fue soslayada la prueba ofrecida y que, por aplicación de jurisprudencia de la Corte, es posible probar la legítima tenencia de la mercadería por cualquier medio y que era obligación del Administrador indagar los documentos sobre las mercaderías en poder de los vendedores. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar a las excepciones opuestas o, en subsidio, se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado: Que a fs. 48/52vta. se presenta el representante del fisco, quien contesta el

traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos y cumple con la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias que contenga el recurso y que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Sostiene que debe desestimarse la pretensión de la actora de acogerse al beneficio de la condonación en los términos de la Ley 27.260 en cuanto afirma que resulta inexacto que la AFIP haya aceptado incorporarlo al sistema voluntario y excepcional del Título I de dicha Ley. Cita el texto de los arts. 36 y 37 de la ley 27.260. Considera que no se encuentran reunidos los requisitos para que proceda el beneficio. Al respecto señala que carece del elemento voluntad en tanto los bienes se encuentran secuestrados por la DGA siendo objeto de investigación por una infracción aduanera. Agrega que la actora no ostenta la tenencia de los bienes y que los mismos ya se encontraban exteriorizados. Destaca que el lugar donde se produjo el secuestro de la mercadería, así como sus características y cantidad le permiten afirmar su finalidad comercial. Cita el texto del art. 987 del C.A. y jurisprudencia de Cámara. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12756-92-2012 se inician a fs. 1 con la Orden de allanamiento y secuestro de fecha 25/09/12 emitida por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en relación al domicilio de calle Jujuy 383. A fs. 2/3 luce el Acta de allanamiento de fecha 26/09/12 correspondiente al citado domicilio. A fs. 6 luce la Orden de allanamiento y secuestro de fecha 25/09/12 emitida por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en relación al domicilio de calle La Rioja 516. A fs. 7/16 luce el Acta de allanamiento de fecha 26/09/12 correspondiente al citado domicilio. A fs. 17 luce Orden de allanamiento y secuestro de fecha 25/09/12 emitida por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en relación al domicilio de calle Rivadavia 170 (local 24). A fs. 18/20 luce el Acta de allanamiento de fecha 26/09/12 correspondiente al citado domicilio. A fs. 21 luce la Orden de allanamiento y secuestro de fecha 25/09/12 emitida por el Juzgado Federal N° 1 de Córdoba en relación al domicilio de calle Entre Rios 85 1er piso oficina 22. A fs. 22/24 luce el Acta de allanamiento de fecha 26/09/12 correspondiente al citado domicilio. A fs. 25/27 obra el informe de fecha 27/09/12 proporcionado por la Aduana de Córdoba al Juzgado en relación a las órdenes de allanamiento diligenciadas. A fs. 28 luce acta de denuncia N° 290/12 de fecha 05/10/12 por presunta infracción del art. 987 del C.A. en relación a la firma FLET 8 S.R.L. A fs. 29 obran las Notas N° 190/12 (SE FECO) y N° 415/12 (DV ICCO), ambas de fecha 28/09/12. A fs. 30 luce constancia de consulta al sistema registral. A fs. 31/32 luce Disposición N° 2971/12 (AD CORD) de fecha 22/11/12 mediante la cual se instruye sumario por la presunta comisión de las infracciones previstas en los arts. 986 y 987 del C.A. y se dispone el mantenimiento de la medida cautelar de secuestro de la mercadería. A fs. 33, con fecha 15/11/12, la firma solicita se declare la caducidad de la medida cautelar. A fs. 34, con fecha 22/11/12, se ordena practicar la clasificación, valoración y aforo previstos por el art. 1094 inc. b) del C.A. A fs. 35, con fecha 23/11/12, la firma solicita ser parte de la verificación y autorización para extracción de copias. A fs. 36/59, luce presentación de la firma acompañando copia de facturas a fin de demostrar la legítima introducción al país de la mercadería. A fs. 60/63, con fecha 16/01/13, la firma acompaña informe contable. A fs. 64 y vta. la firma solicita habilitación de feria. A fs. 65/66 lucen mails de fecha 29/05/14 solicitando disponibilidad para proceder con la clasificación, valoración y aforo de la mercadería, y correspondiente respuesta. A fs. 67 obra la Nota Sección V N° 654/14 de fecha 29/05/14. A fs. 68/70 obran recepciones de actas 2513, 2512 y 2511. A fs. 71, luce constancia de fecha 22/12/14, disponiendo la remisión de las actuaciones a la Sección Contabilidad a los fines de liquidación de multa y tributos. A fs. 72/75 obra la Nota Sección N° 233/15 de fecha 30/04/15 con la clasificación y valoración de la mercadería. A fs. 76/78 obra la liquidación de fecha 15/01/16. A fs. 79/80 luce la Disposición N° 201/16 (AD CORD) de fecha 02/02/16 mediante la cual se le corre vista a FLET 8 “... *en función de la conducta que se le imputa (art. 986/987 del C.A.)* ...”, a la vez que se le informa el monto de la multa mínima (\$ 2.254.576,17.-) de conformidad con lo dispuesto por los arts. 930 y 932 del C.A. A fs. 81/82 luce constancia de notificación en fecha 02/03/16. A fs. 83 luce presentación de la firma de fecha 04/03/16. A fs. 84/87, con fecha

16/03/16, se presenta la firma solicitando la anulación del aforo y corrida de vista por considerar que el hecho de que la mercadería se encontrara en depósito de otra ciudad no resulta justificativo suficiente para que no se realice la verificación en su presencia y con previa citación. A fs. 88, con fecha 30/05/16, mediante Disposición N° 966/2016 (AD CORD) se dispone declarar la nulidad del acto de clasificación, valoración y aforo y se ordena un nuevo acto. A fs. 89/92 obran constancias de notificación de la aludida Disposición y de citación a efectos de realizar la verificación de la mercadería. A fs. 93/97, con fecha 10/04/17, la firma hace saber que efectuó la declaración voluntaria y excepcional de los bienes involucrados en el sumario (“blanqueo”) y acompaña copias de dicha presentación de fecha 29/12/16. A fs. 98/100 obra la Disposición N° 583/2017 (AD CORD) mediante la cual se dispone la clausura del periodo probatorio y se declaran las actuaciones de puro derecho, ordenando la intervención de la asesoría letrada a los fines de emitir el dictamen. A fs. 102/104vta. obra el alegato de fecha 06/06/17. A fs. 105/112 obra el dictamen N° 345/2017 (AD CORD). A fs. 113/127 luce la resolución aduanera aquí apelada, su notificación, la comunicación de su apelación ante este Tribunal y constancia de remisión de las actuaciones.

A continuación y como Anexo, luce agregado el Alcance N° 13682-62-2012/1 el que se inicia a fs. 1 con la carátula de la Actuación N° 13682-62-2012. A fs. 2 luce E-mail N° 143/2012 (DV ICCO) de fecha 27/09/12. A fs. 3/8 lucen fotografías de mercadería. A fs. 9/10 luce e-mail N° 1346/2012 (DV FRAM) de fecha 01/10/12. A fs. 11/26 lucen fotografías de mercadería. A fs. 27 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 5 complementando e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 28/32 lucen fotografías de mercadería. A fs. 33 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 6 complementando e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 34/36 lucen fotografías de mercadería. A fs. 37 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 7 complementando e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 38/41 lucen fotografías de mercadería. A fs. 42 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 8 complementando e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 43/52 lucen fotografías de mercadería. A fs. 53 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 9 complementario de e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 54/59 lucen fotografías de mercadería. A fs. 60 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 10 complementario de e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 61/67 lucen fotografías de mercadería. A fs. 67 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 11 complementario de e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 68/76 lucen fotografías de mercadería. A fs. 77 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 12 complementario de e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 78/85 lucen fotografías de mercadería. A fs. 86 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 13 complementario de e-mail N° 222/2012. A fs. 87/91 lucen fotografías de mercadería. A fs. 92 luce e-mail de fecha 03/10/12 con envío N° 14 complementario de e-mail N° 222/2012 (SE ANSE). A fs. 93 luce planilla con cantidades. A fs. 94 luce e-mail de fecha 04/10/12. A fs. 95 luce e-mail de fecha 22/10/12. A fs. 96/105 lucen sendas cédulas de requerimiento emitidas por la División Fraude Marcario del Departamento Investigaciones Especializadas. A fs. 106/115 luce presentación de fecha 12/10/12 por parte de los apoderados de NOKIA CORPORATION. A fs. 116/121, luce presentación de fecha 15/10/12, por parte de los apoderados de SONY ERICSSON MOBILE COMMUNICATIONS AB. A fs. 122/126 luce presentación de fecha 15/10/12 por parte de los apoderados de LG GROUP. A fs. 127/131 obra la presentación de fecha 15/10/12 por parte de los apoderados de MOTOROLA TRADEMARK HOLDINGS LLC. A fs. 132/140 obra la presentación de fecha 15/10/12 por parte de los apoderados de APPLE INC. A fs. 141/145 obra la presentación de fecha 18/10/12 por parte de la firma SIEMENS. A fs. 146/148 luce la Nota N° 1498/2012 (DV FRAM) de fecha 31/10/12. A fs. 149 luce la Nota N° 505/12 (DE IESP) de fecha 07/11/12.

V.- Que, en primer lugar, corresponde resolver la excepción de nulidad parcial de la resolución y falta de legitimación de la DGA planteada por la actora. Al respecto, la misma sostiene que la Aduana no tiene facultades para imponerle una sanción en los términos de la infracción del art. 987 del C.A., fundado en su acogimiento al trámite dispuesto por la RG AFIP 3919/2016, reglamentaria de la Ley 27.260.

Que, corresponde señalar que el acogimiento al régimen de sinceramiento fiscal instituido por la Ley 27.260 no produce, por sí solo y de manera automática, la extinción de toda responsabilidad infraccional aduanera, sino únicamente de aquellas obligaciones y sanciones que resulten comprendidas dentro del ámbito objetivo y subjetivo previsto por dicha normativa y su reglamentación. En tal sentido, la Resolución General AFIP 3919/2016 contempló expresamente la posibilidad de condonación respecto de determinadas infracciones aduaneras de naturaleza sustancial, entre ellas, la prevista en el art. 987 del Código Aduanero. Sin embargo, dicha previsión debe interpretarse armónicamente con el régimen legal que reglamenta, de modo que la liberación sancionatoria sólo resulta procedente cuando exista una efectiva vinculación entre la conducta infraccional reprochada y las obligaciones tributario-aduaneras exteriorizadas o regularizadas mediante el acogimiento al régimen excepcional.

Que, en el caso de autos, FLET 8 S.R.L. se presentó en sede aduanera haciendo saber de su declaración voluntaria y excepcional de bienes -“blanqueo”- en función de lo dispuesto en el art. 46 inc. b) de la Ley 27.260 (ver fs. 93/97 de las actuaciones administrativas).

Que el referido artículo, en su parte pertinente, establece que *“Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: (...) b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que éstos hubieran generado. (...) La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal. ...”*

Que el citado artículo, se ubica en el LIBRO II “RÉGIMEN DE SINCERAMIENTO FISCAL”, bajo el Título I denominado “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior”, y se enfoca en la regularización de tenencias de moneda y bienes, o en el comúnmente denominado “blanqueo de capitales”, y no en la condonación de multas impuestas como consecuencia de la imputación de infracciones de naturaleza aduanera, como sucede en el caso de autos. A tal fin, rigen los requisitos dispuestos en el artículo 56 de la Ley 27.260.

Que, en consecuencia, el régimen invocado por la aquí recurrente no surte efectos a los fines de liberarla de la multa que pudiera corresponderle si se resolviera tener por configurada en el presente la infracción prevista en el art. 987 del C.A., cuestión que será analizada en los considerandos que sigan.

Que, necesariamente, la cuestión ahora bajo análisis, debe ser resuelta con sujeción a lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las Causas 14861/19 “Funny SA c/ DGA” y 50903/19 “Pablo G Valinotti y Adrián Rossi SH c/ DGA”, resueltas ambas el 15/12/22. Allí se declararon admisibles los recursos extraordinarios federales interpuestos por el Fisco Nacional y se revocaron los pronunciamientos en que la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal había considerado procedente el beneficio de condonación de multas impuestas en los términos de los artículos 986 y 987, aun cuando no se hubiere formulado reclamo tributario alguno, con sustento en lo dispuesto en el artículo 56, tercer párrafo, de la ley 27.260. En cambio, en los referidos casos, la Corte entendió que en esos supuestos debía aplicarse la doctrina sentada en Fallos: 345:849 “Chehadi” y en la causa CAF 42372/2018/CA1-CS1 “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 30/08/22, donde se concluyó que: (i) cuando la conducta sancionada no se encuentra relacionada

con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria, no es posible acceder al beneficio de condonación de multas previsto en los artículos 55 y 56, cuarto párrafo, de la ley 27.260 (cfr. consid. 12, causa “Chehadi”, cit.); y (ii) en concreto, las multas impuestas en los términos de los artículos 986 y 987 del Código Aduanero –cuando la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales no resulta apta para generar perjuicio fiscal–, tampoco son susceptibles de ser condonadas como infracciones formales en los términos de lo dispuesto por el artículo 56, primer y tercer párrafo, de la ley 27.260, dado que la conducta enrostrada no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal, sino que vulnera de manera directa el control aduanero (cfr. consid. 6º, causa “Funny SA”, cit.; y causa “Pablo G Valinotti y Adrián Rossi SH”, cit.).

Que, en consecuencia, corresponde rechazar la nulidad planteada por la recurrente, fundada en su acogimiento al régimen de la Ley 27.260 mediante la presentación de la Declaración voluntaria y excepcional de bienes. Ello, sin costas, por su tratamiento con el fondo del asunto.

VI.- Que, de este modo, corresponde analizar si en el caso de autos se encuentra configurada la infracción prevista en el art. 987 del C.A. respecto de la aquí recurrente.

Que, conforme la resolución recurrida, se condenó con las penas de comiso y multa a la firma FLET 8 S.R.L. por considerar cumplida a su respecto la conducta prevista por el art. 987 del Código Aduanero.

Que el referido artículo establece que: *“El que por cualquier título tuviere en su poder con fines comerciales o industriales mercadería de origen extranjero y no probare, ante el requerimiento del servicio aduanero, que aquélla fue librada lícitamente a plaza, será sancionado con el comiso de la mercadería de que se tratare y con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces su valor en plaza. A los efectos de la comprobación a que se refiere este artículo, sólo se admitirá la documentación aduanera habilitante de la respectiva importación. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo cuando el hecho encuadrante en cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 985 y 986.”.*

Que, por su parte, en el artículo 9 del Decreto N° 4531/65 (“Régimen especial de tenencia de mercadería de origen extranjero en plaza”) se halla previsto que *“Sin perjuicio de lo establecido en las demás disposiciones del presente Título y a fin de poder determinar en cualquier momento su legítima introducción al país y correcto uso o utilización, toda operación comercial con mercaderías de origen extranjero deberá efectuarse mediante el otorgamiento a favor de quien reciba las mercaderías por cualquier título, de una factura, recibo, remito u otro documento donde conste, con prescindencia de otras, las siguientes especificaciones con caracteres indelebles: a) Lugar y fecha; b) Razón social o nombres de quien entrega las mercaderías y número del documento de identidad cuando no exista comercio establecido; c) Razón social o nombre de quien recibe las mercaderías; d) Cantidad, especie, calidad y origen de las mercaderías y toda otra característica tendiente a su mejor identificación, como ser: numeración, serie, modelo, color, etcétera; e) Número, año y aduana que expidió el despacho o póliza por la cual se nacionalizó la mercadería o número de boleta, aduana o banco rematador, en caso de provenir de subastas de aduana; f) Uso o utilización de la mercadería, si éste hubiera sido determinado al efectuarse el despacho a plaza;”.*

Que la figura bajo análisis requiere entonces tres elementos típicos:

1º) que el sujeto activo tenga la mercadería en su poder, consistente en la tenencia de la mercadería;

2º) que la finalidad de la tenencia sea para comercialización o industrialización; y

3°) que se trate de mercadería de origen extranjero.

Que, ante todo, es útil señalar que necesariamente, en la razonable comprensión del régimen en su integridad (deber de acreditar la legítima introducción armonizando la figura del art. 987 C.A. con los mecanismos antes referidos del Decreto N° 4531/65), debe distinguirse la situación del importador de la del tercero adquirente a los efectos de evaluar la inversión de la carga de la prueba. En efecto, sólo el importador y tenedor de la mercadería deberán probar la legítima introducción y ello, teniendo en cuenta la figura en trato, exclusivamente con la pertinente documentación aduanera de despacho.

Que, así se ha dicho que “... la referencia contenida en el artículo 987 del Código Aduanero a la “documentación aduanera habilitante de la respectiva importación” constituye, en esencia, una alusión al despacho de importación mediante el cual la mercadería objeto de denuncia ingresó al territorio aduanero. En las situaciones en las cuales le sea imputada la infracción, en forma directa, a quien documentó la referida importación se advierte razonable que le sea exigida la presentación del o los despachos de importación correspondientes; mientras que, en el caso de que le sea imputada a un tenedor de la mercadería, se admite la posibilidad de que aquél tenga oportunidad de acreditar ese extremo mediante otros elementos de prueba como pueden ser la/s pertinente/s factura/s comercial/es que haya/n documentado la adquisición de esa mercadería y de la/s que resulte expresamente individualizado el o los despachos de importación relativos a la mercadería involucrada. ...” (Conf. CNACAF SALA V Sent. de fecha 5/11/24, Expte. N° 38382/2019 “VIOLA, ANDRES JAVIER (TF 38253-A) Y OTRO c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”). El subrayado me pertenece.

Que, de este modo, respecto del tenedor, sin perjuicio de que pueda acreditar por sus propios medios la legítima introducción, debe demostrar la fehaciente acreditación de que efectivamente ha adquirido la mercadería tal como invocara y de un modo compatible con la finalidad del régimen de transmisión de las mercaderías que fueren objeto de la investigación. Por otro lado, también para el caso de los tenedores, aun siendo ilegítima la introducción, no puede imputársele la infracción de autos, cuando resulte ajeno a dicha introducción y no tuviere conocimiento de su ilegitimidad. En este sentido se ha admitido, en los lineamientos de nuestro Máximo Tribunal (Fallos 254:301; 266:43, entre otros), la “buena fe” en la adquisición en plaza por parte del tenedor.

Que, en tal sentido, relevante doctrina ha establecido (al comentar el artículo 987 del C.A.) que “... la tenencia resulta injustificada y, por ende, punible, si su tenedor no probare ante el requerimiento del servicio aduanero que la mercadería fue librada lícitamente a plaza. De tal manera, este art. 987 establece una inversión de la carga probatoria, y es el tenedor quien debe probar el ingreso legal. Si bien esta demostración debe realizarse con la documentación aduanera habilitante de la importación respectiva y siguiendo las pautas fijadas por la reglamentación anterior (decreto 4531/1965), la jurisprudencia atemperó su rigorismo sobre los medios de prueba legales, dando cabida al principio de buena fe y a la posibilidad de su acreditación por otros medios de prueba (prueba compuesta) ...” y se agrega que “... al tenedor de la mercadería que invoca haberla adquirido de un importador, sin perjuicio de que pueda acreditar por sus propios medios la introducción legítima, no es razonable exigirle ineludiblemente esto último, sino sólo la acreditación fehaciente de que efectivamente la ha adquirido tal como invoca y de un modo compatible con la finalidad del régimen de transmisión de este tipo de mercaderías. Queda claro que, en esta hipótesis, a los fines de tener por válida dicha acreditación, deberá analizarse cada caso en particular y sus circunstancias, pero lo que interesa destacar es que, en principio, es suficiente –para el adquirente– con que se acredite el extremo indicado, aunque no se acredite la legítima introducción, sea que simplemente no se la acredite, sea que no fuere posible, y aun si la introducción es ilegítima, siempre que ello sea absolutamente ajeno al adquirente y que no pudiera haberla conocido de algún modo. En suma, en esta hipótesis, se trata, lisa y llanamente, de la admisibilidad de la “buena fe” en la

adquisición en plaza por parte del tenedor ...” (Comentario al art. 987, Código Aduanero Comentado, Tomo III, Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo X. Basaldúa, Juan P. C. Moine, Hector G. V. Albarracín, Completado y actualizado, Ed. Abeledo Perrot)

Que, de esta manera, para el juzgamiento de estos casos (respecto de determinados supuestos de hecho y según sus circunstancias) la causal exculpatoria de la *"buena fe"* es admisible (en principio encuadrables en la figura del art. 987 y por lo tanto excluidos en principio los casos encuadrables en los arts. 985 y 986) en los que, pese a no acreditarse (o no poder acreditarse) la legítima introducción a plaza, en cambio pudiera acreditarse la *"legítima tenencia o legítima adquisición"* de la mercadería cuando el tenedor (no importador) invoque y acredite haberla adquirido *"de buena fe"*, siempre y cuando acredite, mediante factura reconocida y extendida en debida forma (conforme la reglamentación y con la mención del o los despachos de importación que prima facie serían indicativos de la legal importación) la adquisición a un comerciante o importador de plaza; es decir que tal exculpación -para el tenedor- se daría aunque la mercadería no estuviera -en la realidad comprobable- efectivamente amparada por el o los despachos consignados en la referida factura.

VII.- Que, en el caso de autos, en oportunidad de realizar –por orden judicial- el allanamiento en la oficina del despachante de aduana y de tres locales comerciales *"... vinculados al operador FLET 8 SRL ..."*, se procede a efectuar *"... un control de la mercadería tanto de aquella expuesta al público para su comercialización, como así también la almacenada en los Depósitos de la firma para su posterior comercialización, de lo cual surge que se encuentra mercadería de origen extranjero que no presenta debidamente aplicados los medios de identificación y/o no justifica documentalmente la tenencia de la misma (Res. N° 2522/87 y Dto. 4531/65), circunstancia por la cual se procede al SECUESTRO de la mercancía (art. 1085 inc. "C" de la Ley N° 22.415), que consta en planilla/s anexa/s titulada/s "Detalle de Mercadería Secuestrada" ..."* (ver fs. 6/24 y 29 de las act. adm.)

Se trata en el caso de diversa mercadería tales como celulares y distintos accesorios (fundas, carcasas, cargadores, pantallas, etc) respecto de la cual la firma acompañó diversas facturas comerciales (ver fs. 37/59 de las act. adm.). Tras dicha presentación, la Aduana mediante Nota Sección V N° 654/14 considera que *"... las facturas adjuntas (...) incumplen lo establecido en el TITULO II, Capítulo 1, Artículo 9° inc. e) del Decreto 4531/1965 (...) o bien resultan ilegibles o con signos de borrado en los datos consignados. Efectuadas las consultas respecto a los despachos que si fueron mencionados de manera correcta, los mismos declaran al momento de su importación, mercadería similar o idéntica pero (SIN MARCA), ello hace imposible determinar la relación entre una y otra. En otro casos se encuentran en Estado DENUNCIADO, por incumplimiento al régimen de estampillado. ..."* y concluye que *"... vista y analizada la documentación aportada por el interesado, NO resulta posible determinar el legal ingreso y tenencia de la mercadería. ..."* (ver fs. 67 de las act. adm.)

Que, de esta forma, en cuanto a los requisitos previstos por la norma a los fines de tener por configurada la infracción imputada a la recurrente, y si bien se corrobora que resultaba ser tenedora de la mercadería presuntamente en infracción, así como el fin comercial de la misma (atento habérsela encontrado expuesta en los locales comerciales o bien en sus depósitos), no se ha podido demostrar *indubitablemente* su origen extranjero, con la consecuente acreditación de la legal introducción a plaza de la mercadería. En este caso, mediante las constancias de haberla adquirido legítimamente y/o de buena fe, como consecuencia de la antes aludida inversión de la carga de la prueba que se genera –en este caso- respecto del tenedor de la mercadería. En el caso de autos, las facturas comerciales acompañadas oportunamente por la imputada en sede aduanera consignan sendos despachos de importación. No obstante, del cotejo de cada una de las planillas anexas a las actas de allanamiento, conteniendo el *"detalle de mercadería secuestrada"*, con lo consignado en cada una de las facturas comerciales, no resulta posible efectuar un correlato directo entre dichos documentos.

Que, no obstante, como consecuencia del aporte de las facturas comerciales, donde constan los números de despachos de importación, el tenedor ha buscado acreditar la legítima adquisición de la mercadería y su origen extranjero. Por ende, y en tanto no se puede relacionar fehacientemente el detalle efectuado por el servicio aduanero respecto de la mercadería secuestrada (donde para la mayoría de los productos no se consigna su código ni el origen) con la consignada en las facturas comerciales, aportadas por el imputado en sede aduanera, considero propicio aplicar –en este caso en particular– lo dispuesto por el artículo 898 del Código Aduanero, el que establece expresamente el principio de origen penal de “*in dubio pro reo*”, en base al cual, de darse una duda razonable, debe estarse a lo que fuere más favorable al imputado. En este sentido, la Corte Suprema ha dicho que “... son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 290:202, 5º considerando y sus citas)” (“SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores”, del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Que, en base a todo lo antes expuesto, corresponde revocar la resolución aduanera apelada.

VIII.- Que, en cuanto a las costas, y atento al modo en que se resuelve, corresponde imponer las mismas por su orden. (art. 1163 C.A.)

Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la Resolución Nro. 504/2017 (AD CORD), dictada en las actuaciones SIGEA N° 12756-92-2012 (SA17-2012-588).

2.- Costas por su orden.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa y el marco normativo aplicable a la controversia se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a IV del voto del Dr. Segura, a los que me remito en honor a la brevedad. Asimismo, comparto los fundamentos expuestos en cuanto propician el rechazo de la nulidad planteada por la recurrente, sustentada en su acogimiento al régimen previsto por la Ley 27.260 mediante la presentación de la declaración voluntaria y excepcional de bienes.

II.- Sentado ello, discrepo de la solución propuesta por el vocal preopinante, en cuanto dispone el sobreseimiento de la recurrente con sustento en el art. 898 del Código Aduanero (en adelante, “CA”). En efecto, considero que las constancias de autos permiten tener por configurada la infracción prevista en el art. 987 del mismo cuerpo normativo, por las razones que seguidamente se exponen.

III.- Así las cosas, el art. 987 del CA sanciona a quien tuviere en su poder, con finalidad comercial o industrial, mercadería de origen extranjero sin acreditar fehacientemente ante el servicio aduanero su lícito libramiento a plaza.

Por su parte, el Decreto N° 4531/65, que establece un régimen especial para la tenencia de mercaderías de origen extranjero en plaza, dispone en su art. 9 que toda operación comercial relativa a tales bienes deberá instrumentarse mediante factura, recibo, remito u otro documento equivalente que contenga determinadas menciones destinadas a permitir, en cualquier momento, la identificación de la mercadería y la verificación de su legítima introducción al territorio aduanero.

De ello se desprende que la configuración de la figura infraccional requiere la concurrencia de cuatro extremos: a) la tenencia de la mercadería; b) que dicha tenencia tenga finalidad comercial o industrial; c) que la mercadería sea de origen extranjero; y d) la falta de acreditación fehaciente de su lícito libramiento a plaza ante el servicio aduanero.

IV.- En el caso, dichos presupuestos se encuentran acreditados.

En primer lugar, la tenencia de la mercadería surge de las actas de allanamiento obrantes a fs. 2/27 de las actuaciones administrativas, mediante las cuales se constató la existencia y posterior secuestro de diversos productos —teléfonos celulares, fundas, carcasas, cargadores, pantallas y accesorios afines— en distintos locales comerciales y depósitos pertenecientes a la firma FLET 8.

En segundo término, la finalidad comercial de la mercadería resulta evidente a partir de las características de los establecimientos inspeccionados y de la naturaleza de los bienes secuestrados, destinados a su comercialización al público.

Finalmente, el origen extranjero de la mercadería también se encuentra demostrado. Ello surge, por un lado, del propio reconocimiento efectuado por la firma al presentar documentación "a los efectos de demostrar la legítima introducción al país de la mercadería secuestrada" (fs. 36 de las actuaciones administrativas) y, por otro, de las fotografías incorporadas a fs. 11, 13, 25, 26, 31, 40, 42, 46, 47, 53, 55, 63, 67, 73, 81 y 85, en las que se observan etiquetas que indican como origen "China" y "Korea".

V.- Ahora bien, en lo que respecta al último de los extremos, el Decreto N° 4531/65 establece en su art. 9 los requisitos que debe cumplir la documentación aportada por el interesado a los fines de acreditar el lícito libramiento a plaza de la mercadería.

En ese marco, mediante Nota V N° 684/14, el servicio aduanero señaló diversas irregularidades en la documentación aportada por la firma. En particular, observó que ciertas facturas no cumplían con las exigencias previstas en el art. 9 del decreto citado, especialmente en lo relativo a la identificación del despacho de importación correspondiente; que algunas resultaban ilegibles o presentaban signos de alteración; y que, aun en aquellos casos en que se consignaba un número de despacho, la consulta efectuada en el SIM evidenciaba que la descripción de la mercadería consignada en las destinaciones resultaba insuficiente para vincularla de manera cierta con los bienes secuestrados, toda vez que se trataba de mercadería declarada sin marca o con descripciones genéricas. Asimismo, se constató que algunos de los despachos invocados registraban observaciones vinculadas con incumplimientos al régimen de estampillado.

Frente a tales observaciones, debidamente notificadas a la interesada, ésta no aportó documentación adicional ni formuló explicaciones idóneas tendientes a subsanar las inconsistencias detectadas o a demostrar el cumplimiento de los recaudos exigidos por la normativa aplicable. Por el contrario, se limitó a presentar un escrito mediante el cual invocó su acogimiento al régimen de declaración voluntaria y excepcional de bienes previsto por la Ley 27.260, planteo que, por los fundamentos expuestos precedentemente, no resulta atendible.

En tales condiciones, corresponde concluir que la recurrente no logró acreditar, en los términos exigidos por el ordenamiento vigente, el lícito libramiento a plaza de la mercadería secuestrada, por lo que la sanción impuesta por el servicio aduanero resulta ajustada a derecho.

VI.- En otro orden de ideas, tampoco considero procedente la aplicación del principio *in dubio pro reo* en las particulares circunstancias de la causa.

Sobre el punto, la doctrina ha señalado que el principio excepcional previsto en el art. 898 del CA no alcanza a aquellos supuestos en los que el propio régimen legal pone en cabeza del administrado la carga de acreditar determinadas circunstancias. Así, se ha sostenido que, en el caso de la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales prevista en el art. 987 del CA, se exige al tenedor acreditar el lícito libramiento a plaza de la mercadería, circunstancia que restringe la operatividad del beneficio de la duda (conf. Alsina, Barreira, Basaldúa, Cotter Moine y Vidal Albarracín, Código Aduanero Comentado, T. III, p. 312).

En igual sentido, este Tribunal ha sostenido que, en este tipo de infracciones, la carga de acreditar los extremos exculpatorios recae sobre el administrado, razón por la cual el beneficio de la duda únicamente puede proyectarse sobre la valoración jurídica de los hechos y no sobre la insuficiencia de la prueba aportada por quien se encontraba obligado a producirla (conf. Sala E, "Voridian Argentina S.R.L.", causa N° 20.016-A).

Desde esa perspectiva, la incertidumbre no deriva de una insuficiencia probatoria imputable a la administración, sino de la imposibilidad de vincular adecuadamente la mercadería secuestrada con documentación hábil que permitiera acreditar su legítima introducción al país. Tal situación es consecuencia directa de las deficiencias advertidas en la documentación acompañada, por lo que no puede operar en beneficio de la recurrente.

VII.- A mayor abundamiento, resulta pertinente señalar que de la investigación llevada adelante por el Departamento Investigaciones Especializadas mediante Nota N.º 1498/2012 (fs. 146) surge que diversas empresas titulares de marcas vinculadas a los productos secuestrados respondieron los requerimientos cursados por el organismo aduanero informando que la totalidad o parte de la mercadería examinada revestía carácter apócrifo o no original (v. gr. Nokia Corporation, Sony Ericsson Mobile Communications AB, LG Corp., Motorola Trademark Holdings LLC, Apple Inc., Research In Motion Limited y Siemens Aktiengesellschaft).

Si bien dicha circunstancia no constituye el fundamento central de la infracción aquí analizada, lo cierto es que aporta un elemento adicional que dificulta la trazabilidad de los bienes y refuerza las observaciones efectuadas por el servicio aduanero respecto de la documentación acompañada para justificar su origen y circulación comercial.

VIII.- Por las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas a la actora.

Por lo expuesto, **voto por:**

1. Confirmar la Resolución N°504/2017 (AD CORD), dictada en las actuaciones SIGEA N°12756-92-2012 (SA17-2012-588).
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Confirmar la Resolución N°504/2017 (AD CORD), dictada en las actuaciones SIGEA N°12756-92-2012 (SA17-2012-588).
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.06.30 12:14:29 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.06.30 13:47:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.06.30 16:10:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación