Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-46652136-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 5 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. nº 36.941-A; "SILKESTONE INTERNATIONAL S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, para dictar sentencia en los autos caratulados **"SILKESTONE INTERNATIONAL S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 36.941-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 2/6 vta., se presenta la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 8010/2015, recaída en el expediente administrativo n° 12197-6660-2009, en cuanto la condena por presunta infracción al art. 970 del C.A. respecto de la operación de importación temporaria documentada mediante la destinación n° 04 001 IT14 002489 J, intimándosele el pago de una multa y tributos. En primer término, realiza consideraciones de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada y la tramitación en instancia administrativa. Se refiere a la conservación de la documentación por parte del servicio aduanero, la pena impuesta, el cumplimiento de las obligaciones por parte de la imputada. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 65/67 vta., la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Se refiere a los hechos. Sostiene que la carga de la

prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora y que la resolución apelada resulta ajustada a derecho. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 68, el Tribunal dispuso una medida para mejor proveer en uso de las facultades previstas en el art. 1143 del C.A. Asimismo, intimó a la recurrente a acompañar toda la documentación que tuviera en su poder correspondiente a la DIT involucrada. Conforme fs. 82, el servicio aduanero informa que "…la destinación 04001IT14002489J, no posee destinaciones de exportación asociadas…". A fs. 86 se declara la clausura del periodo probatorio. A fs. 115 se elevan los autos a la Sala "F", se deja constancia que la prueba producida no justificaba la producción de alegatos, quedando los autos en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas n° 12197-6660-2009 fueron acompañadas con un total de 82 fojas, conteniendo la Resolución DE PRLA N° 8010/15, apelada en autos.

V.- Que corresponde resolver en autos sobre la procedencia de los tributos y multa, reclamados a la firma importadora, por la supuesta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del C.A.

Las actuaciones administrativas tuvieron su origen en el acta de denuncia formulada a fs. 1 respecto de la destinación 04001IT14002489J por presunta infracción al art. 970 del C.A. A fs. 2 se agregó el sobre contenedor de la destinación, oficializada en fecha 07/04/2004, por un plazo de 360 días en los términos del Decreto 1439/96.

Agregado el detalle respecto de la composición tributaria en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la destinación denunciada, liquidados los tributos y determinada la base de tributos y multa, en fecha 29/12/2010 se dispone la apertura del sumario y la corrida de vista.

En fecha 15/04/2015 se rectifica la corrida de vista.

La firma es notificada de todo lo actuado en fecha 12/05/2015.

En oportunidad de contestar la vista, la imputada afirmó que cumplió con las obligaciones a su cargo con la reexportación de la mercadería importada temporariamente y realizó el planteo de prescripción. A efectos probatorios, solicitó la remisión de los CTC correpondientes a la operación de importación temporaria y un informe técnico de la documentación que dijo que adjuntaba, sin verificarse dicho extremo, tal como lo advierte el servicio aduanero.

En fecha 11/12/2015 se dicta la Resolución DE PRLA n° 8010/2015 apelada en autos.

Sentado ello, teniendo en consideración el planteo de prescripción realizado por la actora, y más allá de

advertir que tanto la instrucción de sumario como la resolución apelada fueron dictados con muy poca antelación al vencimiento de los plazos previstos, lo cierto es que en caso de autos no se configuró la perdida de la acción del Fisco para exigir tributos e imponer penas en los términos fijados a tal efecto por el Código de rito (Conf. los art. 803/805, 929, 934, 935 y 937 del C.A.), máxime cuando el servicio aduanero, con anterioridad de formalizar la imputación, agregó el sobre contenedor objeto de denuncia y practicó la determinación tributaria, ello conforme el criterio postulado por el suscripto respecto del tema analizado.

Por ello, el agravio referido debe ser rechazado.

VI.- Que, sentado ello, corresponde entonces analizar si la resolución apelada es ajustada a derecho.

Cabe señalar a modo de introducción que, el principal deber del importador frente al servicio aduanero radica en acreditar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud de este régimen especial, con anterioridad al vencimiento del plazo otorgado y, tratándose de un supuesto de importación temporaria, es indudable (tal como está establecido por pacífica jurisprudencia) que es al importador de la mercadería a quien le incumbe la carga de la prueba de haber cumplido la obligación de reexportar o importar para consumo cancelando la obligación tributaria de la mercadería en término.

El mecanismo idóneo para acreditar el cumplimiento de las obligaciones asumidas es mediante la "descarga" de la DIT -eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida- con su mención y la de la respectiva cantidad de insumo, en el o los permisos de embarque por los que se documentara la exportación para consumo del producto elaborado con dicho insumo; o mediante los despachos de importación para consumo de la mercadería importada, sin perjuicio de las facultades de control aduanero sobre lo declarado en tal sentido.

Asimismo, resulta indispensable la presentación del Certificado de Tipificación y Clasificación, por cuanto sin él no se puede determinar la relación insumo/producto entre la mercadería importada temporariamente y la exportada bajo una nueva forma, como también las mermas, sobrantes y pérdidas resultantes del proceso de transformación.

VII.- Ahora bien, desde ya se adelanta que le asiste razón a la demandada.

Nótese que, en instancia administrativa en oportunidad de ejercer su defensa, la imputada se limitó a la mera afirmación de su cumplimiento y para acreditar dicho extremo, invirtió la carga probatoria poniéndola en cabeza del servicio aduanero, requiriéndole la producción de un informe técnico de la documental que supuestamente adjuntaba en relación a ello, la que nunca existió.

Asimismo, solicitó mediante el libramiento de un oficio, que el Ministerio de Economía y Producción adjunte los CTC correspondientes a la importación en trato, confundiendo a los fines pretendidos que los certificados de tipificación y clasificación no corresponden a una destinación de importación, sino que acreditan la relación de insumo/producto de las mercaderías identificadas conforme su posición arancelaria

y descripción –el insumo utilizado y el producto final-.

Tampoco ofreció, ni acompañó, prueba alguna en esta instancia jurisdiccional a efectos de acreditar su alegado cumplimiento.

En este orden de ideas, no advierto razón alguna para eximir de su responsabilidad a la aquí recurrente frente al incumplimiento de las obligaciones asumidas al acogerse, voluntariamente, al régimen excepcional de importación temporaria, como tampoco para morigerar la sanción impuesta por el servicio aduanero, pues simple y concretamente no probó -ni intentó idoneamente hacerlo- la regularización de la mercadería en trato.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 8010/15 con costas a la actora.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde analizar la procedencia de los conceptos de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, que conforman la exigencia tributaria de la resolución en crisis.

En orden a lo dispuesto en el precedente “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas” corresponde declarar que en el caso de autos se verifican los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión, por haber fenecido la competencia del Fisco para ello.

Por ello, firme que quede la presente, corresponde requerir a la demandada para que practique, en los términos del art. 1166 del CA., la liquidación pertinente teniendo en consideración lo sentado precedentemente.

IX.- En cuanto a las costas, deberán imponerse a la actora en lo que refiere a la multa y tributos, con la salvedad de las vinculadas a la exigencia de los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, las deberán ser soportadas por Fisco.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar el art. 1 Resolución (DE PRLA) n° 8010/2015, recaída en el expediente administrativo n° 12197-6660-2009, en cuanto condena a la firma **SILKESTONE INTERNATIONAL S.A**. al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA., con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 8010/2015, recaída en el expediente administrativo n° 12197-6660-2009, en los términos de lo resuelto en el Considerando VIII, con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3.- Firme que quede la presente, requerir a la demandada para que practique, en los términos del art. 1166 del CA., la liquidación pertinente teniendo en consideración lo resuelto en el Considerando VIII.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede, en tanto la infracción endilgada en autos por la Administración se encuentra debidamente configurada. **ASI LO VOTO.-**

II.- Que, no obstante, corresponde dejar sentado que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes "ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 24.840-A., del 2/12/2013, "BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 24.553-A., del 3/12/2013, y "NUTRIBRAS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 36.507-A., del 3/12/2020, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración a los fines de la imposición de la multa objeto de autos, la DGA debiera carecer de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción recurrida, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), conforme fuera recientemente reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 7 de marzo del 2023, en los autos caratulados "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo", aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos; extremo sobre el que no corresponde pronunciamiento alguno, por razones de celeridad y economía procesal, en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala "F" al resolver la presente cuestión, por lo que cabe proceder a decidir en torno a la sanción de marras sin considerar el temperamento asumido por el suscripto en las sentencias de referencia (confr. esta Sala in re "KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/D.G.A s/apelación" -Expte. N° 27.252-A-, del 10 de marzo de 2016; entre muchos otros). **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO.-**

III.- Por lo demás, y sin perjuicio del modo en que se decide en la litis, tampoco debe perderse de vista que el Alto Tribunal ha sostenido pacíficamente, en sucesivos pronunciamientos, que el juzgamiento de las infracciones debe seguir los lineamientos que corresponde dar al enjuiciamiento de los delitos, lo que implica la plena aplicación de los principios del Derecho Penal en el ámbito infraccional aduanero (entre otros, Fallos: 311:2779; 303:1548; 297:215).

Así las cosas, no sólo resultarían de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, sino también aquellas emergentes de los instrumentos internacionales de Derechos Humanos, en particular, de aquellos que integran el denominado bloque federal de constitucionalidad (confr. voto del suscripto *in re* "La Mercantil Andina c/ DGA", del 31/7/12 de la Vocalía Nro. 13, Expte. Nro. 23.469-A).

En efecto, dicha jurisprudencia ha admitido expresamente la naturaleza penal de las infracciones aduaneras y la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal (sentencias del 18/10/73 *in re* "Guillermo Mirás S.A.C.I.F. y del 12/11/74 en autos "Linch, Mauricio s/ recurso de queja"), señalándose que "el carácter de infracción, no delito, que en principio revisten los ilícitos penales aduaneros, no empece la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal [...] en

tanto la ley penal especial no disponga derogación expresa o tácita" (Fallos 293:670, disidencia de los Dres. Miguel Angel Bercaitz y Agustín Díaz Bialet).

Bajo tales premisas, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, el Tribunal Cimero ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. Fallos: 271:297, entre otros).
Ello, no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. Fallos: 278:266, entre otros), lo que en la especie no acontece, de conformidad con el análisis de la plataforma fáctica y la valoración de la conducta de la apelante, del modo en que fueron descriptas descriptas en el voto del Vocal preopinante. **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO.-**

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar el art. 1 Resolución (DE PRLA) n° 8010/2015, recaída en el expediente administrativo n° 12197-6660-2009, en cuanto condena a la firma **SILKESTONE INTERNATIONAL S.A**. al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA., con costas a la actora.

2. Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución (DE PRLA) n° 8010/2015, recaída en el expediente administrativo n° 12197-6660-2009, en los términos de lo resuelto en el Considerando VIII del voto del Vocal Preopinante, con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3.- Firme que quede la presente, requerir a la demandada para que practique, en los términos del art. 1166 del CA., la liquidación pertinente teniendo en consideración lo resuelto en el Considerando VIII del voto del Vocal Preopinante.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.30 23:29:12 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 17:58:42 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.05 17:58:42 -03:00