República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-38038524-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 15 de Abril de 2026

Referencia: Sentencia; Expte. nº 35.978-A; "3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.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 **"3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 35.978-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 64/72, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 1643/15, recaída en el SIGEA n° 12210-4419-2008, en cuanto le formula cargos por la presunta infracción al art. 970 del C.A. respecto de la operación de importación temporaria documentada mediante la destinación n° 04 073 IT15 000028 G, intimándosele el pago de una multa de $204.909, y las sumas de US$ 23.256 y de $ 40.791,64, en concepto de tributos. En primer término, efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Expresa que a pesar del tiempo transcurrido entre la oficialización del permiso de embarque hasta el momento que en que se toma conocimiento de la existencia del sumario incoado ha podido reunir la documentación respectiva. Sostiene que se ha reexportado la totalidad de la mercadería en cuestión, en tiempo y forma. Manifiesta la irrazonabilidad de la duración del procedimiento. Considera que el auto de apertura de sumario fue un acto de mero trámite emitido al solo efecto de interrumpir la prescripción. Realiza consideraciones acerca del plazo razonable. Refiere que han pasado nueve años desde la comisión de la infracción hasta que se tuvo conocimiento de la misma. Plantea la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y exigir tributos. Detalla los P.E. que acreditarían la reexportación de la mercadería importada temporalmente.

Indica que las solicitudes de CTC correspondiente a los procesos productivos han sido acompañadas a la causa. Refiere al Decreto n° 1439/96. Aclara que los CTC definitivos fueron solicitados oportunamente ante la Secretaria de Industria y Comercio pero que dicha área jamás emitió los certificados. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 80/83, 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. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Hace consideraciones respecto de los arts. 250, 251, 257, 265 y 271 del C.A. Refiere al tipo infraccional endilgado. Sostiene que se encuentra acabadamente comprobado que la firma importadora no regularizó en término la situación de la mercadería en trato. Manifiesta que el acto administrativo de apertura de apertura de sumario efectuó los efectos que la ley le asigna como acto interruptivo y suspensivo de la prescripción. 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. 88, se abre la causa a prueba (producida a fs. 127/178). A fs. 191, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 202, se ponen los autos para alegar. A fs. 205/205 vta., alega la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. A fs., se elevan los autos a la Sala “F” y, a fs. 208, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 12210-4419-2008 se inician, a fs. 1, con el Acta de Denuncia n° 389/08. A fs. 4, luce el sobre contenedor de la destinación n° 04 073 IT15 000028 G. A fs. 16, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 24, obra la liquidación de multa y tributos. A fs. 25, se corre vista de todo lo actuado a la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. y a la ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GTÍAS. A fs. 26, se notifica a la firma importadora (15/11/13). A fs. 40, se rectifica el auto de corrida de vista. A fs. 42/45, contesta vista la recurrente. A fs. 60, luce la Nota n° 1927/15 de la Sección Procedimientos Técnicos. A fs. 65, obra una nueva liquidación de multa y tributos. Finalmente, a fs. 66/68, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 1643/15, aquí apelada.

V.- En primer lugar, la firma recurrente solicita se declare la nulidad de la apertura de sumario por haberse notificado la corrida de vista después de nueve años de haberse oficializado el DIT.

Sin perjuicio de ello, en lo referente a la notificación del acto mencionado, ha de señalarse que el art. 1101 indica que “cumplidas las medidas dispuestas por el art. 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de diez días a fin de que presenten sus defensas…”, que respecto a la cuestión temporal entre la apertura de sumario y la corrida de vista, el Código no indica un plazo en el que ha de realizarse la notificación de esta última.

No obstante, del examen en concreto del caso puede observarse, sin ninguna dificultad, que no se ha afectado el derecho defensa y el debido proceso adjetivo, por lo que cabe rechazar el planteo en ese sentido.

En conclusión, en consideración a lo expuesto, considero que no se constata en el sumario, error o vicio alguno, que causaren a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia,

por lo cual, atento a la posibilidad de la firma importadora, en esta instancia de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer todos los argumentos que estimen convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Por ello, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado, sin costas.

VI.- En segundo lugar, corresponde expedirse sobre el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y percibir tributos opuesto por la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A.

En lo que se refiere a la imposición de la pena de multa, los artículos 934 y 935 del C.A. determinan que "la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (5) años", plazo que "comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción...".

Respecto de la acción para percibir tributos, el artículo 803 de la referida normativa también establece un plazo de cinco años que, al igual que lo dispuesto en el artículo 935, comienza a correr a partir del día primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado, conforme los términos del artículo 804, primera parte, de la Ley 22.415.

En el presente caso, por aplicación de las normas citadas resulta que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para imponer multa y percibir tributos comenzó a correr a partir del 1/1/06, toda vez que la destinación n° 04 073 IT15 000028 G tuvo vencimiento en fecha 5/3/05, operando dicha prescripción el día 31/12/10.

A diferencia de lo que pretende la actora, el auto por el que se dispuso la apertura del sumario administrativo, de fecha 16/6/10, obrante a fs. 16 de las actuaciones administrativas, interrumpió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas -art. 937, inc. a), del C.A.-, y suspendió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos -art. 805, inc. a), del C.A., "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión".

También corresponde añadir que, reanudado el plazo de cinco años para la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, el mismo volvió a ser interrumpido por el dictado de la resolución condenatoria n° 1643/15, de fecha 20/4/15, en los términos del art. 937, inc. d), del C.A.,

Teniendo en cuenta los plazos precedentemente mencionados, surge que no se ha producido la pretendida prescripción de la acción del Fisco para imponer multas y para percibir tributos, por lo que corresponde desestimar el planteo de la firma actora en tal sentido, sin costas.

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

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que mediante el DIT n° 04 073 IT15 000028 G, a firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. documentó la importación temporaria, en los términos del Decreto n° 1439/96, de la mercadería descripta como *"De longitud superior o igual a 5000 m pero inferior a 5500 m. En rollos de anchura superior a 150 cm pero inferior o igual a 160 cm. De polipropileno -Las demás*

PLACAS, LÁMINAS, HOJAS, CINTAS, TIRAS Y DEMÁS FORMAS PLANAS, AUTOADHESIVAS, DE PLÁSTICO, INCLUSO ENROLLOS.”, que ubicó en la P.A. 3919.90.00.274R, por una cantidad total de 75.516,64 metros, con un valor FOB de 36.973,75 dólares estadounidenses.

Al no existir constancia del cumplimiento a la obligación contraída al documentar la importación temporaria, el servicio aduanero dispuso la instrucción del pertinente sumario administrativo, por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del C.A., por la totalidad de la mercadería importada temporariamente.

Al contestar la corrida de vista en sede aduanera, la importadora denunció que mediante los permisos de embarque n° 04 073 EC03 006085 Y, 5903 M, 4649 S, 4954 R, 4236 K, 5273 M, 5338 Y, 38574 N y la Solicitudes de CTC n° 0066107/04, 0052042/04 y 0327537/04 (que acreditan la relación insumo producto), se había descargado la totalidad de la mercadería importada temporariamente.

Sin embargo, la Sección Procedimientos Técnicos mediante la Nota n° 1927/15 informó que los CTC aportados no guardaban relación alguna con los productos importados temporalmente, así como tampoco con los amparados por los permisos de embarque que acreditaban la exportación de los mismos. Por ende, no se podía corroborar la relación insumo/producto, ratificando la denuncia realizada al efecto.

En consecuencia, se dictó la resolución que aquí se apela, condenando a la importadora al pago de una multa y formulando cargo por los tributos adeudados, respecto de la operación de importación involucrada.

VIII.- Ante todo corresponde señalar que, 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 la mercadería en término.

Cabe recordar que 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.

IX.- De la compulsa y examen de la documental obrante en la causa se advierte que asiste razón al Fisco en cuanto a que las declaraciones juradas de insumos, mermas, sobrantes y residuos aportadas por la recurrente no detallan la posición arancelaria de la mercadería exportada, por lo cual no puede establecerse a que producto de los detallados en éstas corresponden las unidades exportadas y su respectiva relación insumo/producto.

Por ende, las descargas imputadas en los P.E. n° 04 073 EC03 006085 Y, 5903 M, 4649 S, 5355 N, 5273 M, 4954 R, 4236 K y 5338 Y no pueden ser tenidas en cuenta toda vez que la documentación acompañada no permite corroborar el cumplimiento del régimen.

En atención a lo expuesto, cabe afirmar que la firma importadora es responsable de la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., respecto de la totalidad (75.516,64 metros) de la mercadería importada temporalmente mediante el DIT n° 04 073 IT15 000028 G, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas al acogerse, voluntariamente, al régimen excepcional de importación temporaria.

X.- 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 dan 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.

XI.- Conforme a lo precedentemente resuelto en los Considerandos precedentes del presente decisorio, se procede a practicar la siguiente liquidación:

Liquidación de tributos:

Valor en Aduana de la mercadería: US$ 56.770,41

Derechos de importación (16%): US$ 9.083,27

Tasa de estadística (0,5%): US$ 283,85

Base imponible I.V.A: US$ 66.137,53

I.V.A (21%): US$ 13.888,88

Total de tributos adeudados: US$ 23.256.-

Liquidación de multa:

Valor en Aduana de la mercadería: $ 166.734,69

Derechos de importación (16%): $ $ 26.677,55

Tasa de estadística (0,5%): $ 833,67

Base imponible I.V.A: $ 194.245,91

I.V.A (21%): $ 40.791,64

Total de multa adeudada: $ 68.302,86

Por ello, corresponde declarar que en estos autos, el importe adeudado en concepto de multa asciende a la suma de SESENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS DOS PESOS CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 68.302,86) y en concepto de tributos la suma de VEINTITRÉS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (US$ 23.256) todo ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794 y concordantes del C.A.

XII.- En cuanto al quantum de la multa, calculada en tres veces (3) el monto de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en infracción, sobre la base de las constancias obrantes a fs. 61/64 de las actuaciones administrativas, resulta insuficiente a los fines de considerarse antecedentes infraccionales firmes por parte de la firma importadora, toda vez que no es posible precisar si tales antecedentes cuentan con una resolución definitiva firme.

En relación con ello, debe señalarse que las impresiones de pantalla del “Registro de Infractores” donde se visualizan los números de la resolución y fechas con leyenda de “firme”, no puede ello contemplarse como antecedentes válidos en aras de calificar a la actora como reincidente, puesto que para tal condición se requiere de la incorporación de documentos o instrumentos que permitan aseverar los hechos alegados oportunamente.

Que el art. 927 del C.A., contempla el supuesto de aquel que habiendo sido condenado por resolución firme por una infracción o un delito aduanero, cometiese una nueva infracción aduanera, calificándolo como “reincidente”.

En virtud de ello, puede afirmarse que no se ha acreditado la reincidencia de la actora, dado que los supuestos antecedentes mencionados por la Aduana no pueden considerarse como antecedentes computables en los términos de los arts. 927 del C.A. Así las cosas, en ejercicio de las facultades previstas en los arts. 915 y 916 del C.A, resulta procedente reducir la multa impuesta a una sola vez el importe de los tributos.

XIII.- En cuanto a las costas, las que refieren a la multa deben ser impuestas a la firma actora, como así también las que corresponden a la exigencia tributaria establecida en el Considerando XI. En relación a las percepciones, toda vez que el fallo CLADD ITA S.A. fue dictado con posterioridad al trámite de estos autos, resulta razonable que las costas del proceso se distribuyan, respecto a ello, en el orden causado (“DU PONT ARGENTINA S.R.L. (TF 38.483-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 1461/2025, sentencia del 30/09/25).

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 1643/15, dictada en el expediente SIGEA 12210-4419-2008, en cuanto condena a la firma recurrente al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., por la suma de SESENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS

DOS PESOS CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 68.302,86), con costas a la recurrente.

2) Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de VEINTITRÉS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (US$ 23.256) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el art. 3 de la misma, en cuanto exige los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, costas por su orden.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a lo decidido en el voto que antecede. **ASÍ LO VOTO**.-

II.- Que, no obstante, cabe destacar que la firma recurrente articula su agravio prescriptivo en virtud de la irrazonabilidad de la duración del proceso (Pto. IV- 1), vide fs. 65 vta.), el que violenta ostensiblemente -según su enfoque- las garantías del plazo razonable del proceso y el derecho de defensa, de acuerdo a la doctrina de Fallos: 327:4815.

Bajo tales premisas, deviene necesario aclarar que no corresponde aplicar en la especie dicho postulado na de tramitación de procesos aduaneros (“plazo razonable”), en tanto la recurrente es una empresa comercial y no una persona física.

En efecto, si bien esta Sala “F” in re “LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS” (Expte. Nro. 30.630-A) de fecha 6/3/2015 y “ZURICH ARGENTINA CIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.” de fecha 1/2/16 -entre muchos otros-, resolvió declarar la inconvencionalidad -y, por ende, la inconstitucionalidad (en los términos del art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional)- de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto la prescripción no podía quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera, corresponde destacar que la inobservancia del “plazo razonable” de tramitación del presente proceso y su afectación de garantías convencionales no puede ser aplicada en el sub-lite, toda vez que con posterioridad -26 de febrero de 2016- a dichos precedentes, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dictó la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que “El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado”.

En tal sentido, debe tenerse presente, asimismo, que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como "un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a (derechos humanos)" (Corte I.D.H., "Otros tratados" objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-l/82 del 24 de setiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39).

Además, como el referido Tribunal lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está

"destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso" (Corte I.D.H., Restricciones a la pena de muerte (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84).

Y si bien es cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas "…no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención…" (Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51), no lo es menos que poseen "…efectos jurídicos innegables…" (Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos, Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26) para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos; por lo que corresponde que este Tribunal Fiscal aplique en el caso dicha doctrina –que si bien no es absoluta, atento como se resuelve la cuestión de fondo no deviene prudente apartarse en el sub lite-, sin perjuicio de la opinión personal del suscripto en cuanto al amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos, del mismo modo en que lo hace respecto de las sentencias del referido Tribunal internacional. **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO**.-

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 1643/15, dictada en el expediente SIGEA 12210-4419-2008, en cuanto condena a la firma recurrente al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., por la suma de SESENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS DOS PESOS CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 68.302,86), con costas a la recurrente.

2) Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de VEINTITRÉS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (US$ 23.256) con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el art. 3 de la misma, en cuanto exige los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, costas por su orden.

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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.14 14:51:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.15 15:18:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.15 15:19:44 -03:00