República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103170917-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: TFN Nº 37.670-A; Mercedes Benz Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala F, a efectos de resolver el Expediente **N° 37.670-A,** caratulado **"MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. C/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que, en virtud de lo decidido en el pronunciamiento de fecha 18 de septiembre de 2024 obrante a fs. 88/92 (IF-2024-101368393-APN-VOCXVI#TFN), en el que mis colegas Dres. Christian Marcelo González Palazzo y Juan Manuel Soria resolvieron – por mayoría – no hacer lugar al planteo de nulidad articulado por la parte actora, por lo motivos expresados en sus respectivos votos (mientras que el suscripto, siguiendo precedentes de esta misma Sala, había votado por declarar nulo el auto de apertura de sumario y, por ende, la prescripción de la acción de la Dirección General de Aduana para percibir tributos e imponer multa, respecto de la DIT 04 001 TG16 000039 V), vuelven los autos a la Vocalía instructora, a fin de expedirme sobre los cuestionamientos de fondo realizados por la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. en su escrito recursivo.

II.- Que, sentado lo precedente, corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada se ajusta a derecho en cuanto ha sido materia de recurso. Que no resulta controvertido que, mediante la destinación de importación temporal Nº 004 001 TG16 000039 V, la firma importadora MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. documentó el ingreso de diversos insumos correspondientes a las P.A. 3919.10.00.300C, 3926.90.90.919Z, 4009.31.00.100L, 4010.31.00.900J, 4016.10.10.100W, 7306.50.00.110W, 7318.15.00.490Z, 7318.15.00.900X, 7318.16.00.900J, 7318.22.00.900A, 7318.23.00.990.R, 7320.10.00.000L, 7320.20.90.000N, 7326.90.00.900J, 8301.20.00.000L, 8302.30.00.000U, 8309.90.00.900G, 8409.91.15.000Z, 8409.99.90.000K, 8413.30.90.000C, 8414.30.91.100J, 8414.59.90.000G, 8415.90.00.200X, 8419.50.10.000N, 8421.31.00.000K, 8483.30.20.000D, 8501.10.19.000N, 8507.10.00.290L, 8512.20.11.000F, 8512.20.19.000R, 8512.20.22.000Y, 8512.20.23.000F, 8512.30.00.100H, 8512.90.00.000M, 8536.41.00.900T, 8536.50.90.300A, 8536.90.90.900P, 8544.30.00.000B, 8708.10.00.000C, 8708.29.91.000V, 8708.29.92.000C, 8708.29.93.000K, 8708.29.99.100L, 8708.29.99.990J, 8708.31.90.000F, 8708.40.90.000H, 8708.70.90.900Z, 8708.93.00.900A, 8708.94.92.000R, 8708.99.90.990P, 9029.20.10.200K, y 9032.89.29.900K, al amparo del régimen conforme decreto 1439/96, por un plazo de permanencia cuyo vencimiento operó el 28/01/2006.

Que por el régimen suspensivo al que se acogió la propia firma, la mercadería documentada quedó sometida a la obligación de ser reexportada para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia -conf. art. 250 C.A.- o eventualmente, a convertirse su importación en definitiva, dentro de los plazos previstos en el artículo 271 de la ley 22.415.

Que las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de registro del despacho que nos ocupa -Res. ANA 127/92 y sus modificatorias-, concretan en detalle la manera de demostrar por los beneficiarios del régimen, el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería, determinando las declaraciones, datos y requisitos que deben aportarse al efecto, así como la forma en que deben imputarse y descargarse dichos insumos al momento de la presentación de los respectivos permisos de embarque.

Que, al no existir -inicialmente- constancias del cumplimiento de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria, el servicio aduanero consideró incumplida la obligación de reexportar la totalidad de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole la comisión de la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, oportunidad en que, asimismo, se reclamó el pago de los tributos considerados adeudados.

Que este Tribunal Fiscal tiene dicho en reiterada jurisprudencia que sólo puede demostrarse la reexportación de la mercadería con los permisos de embarque o solicitudes de destinación de exportación debidamente oficializadas, teniendo en cuenta sus cumplidos e imputación específica a la DIT en cuestión y con los certificados de tipificación y clasificación (CTC) que correspondan.

Por ende, en principio queda a cargo de la importadora la obligación de presentar los documentos aduaneros que permitan la acreditación de la reexportación para consumo en término de la totalidad de la mercadería (permisos de embarque o destinaciones), así como también, en el caso, por tratarse de mercadería que sería sometida a un proceso de perfeccionamiento industrial, de los Certificados de Tipificación y Clasificación, que acrediten la cantidad e identidad de los insumos importados en la mercadería exportada.

Que el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) resulta un documento fundamental para evaluar la descarga de un despacho de importación temporaria, ya que permite determinar la cantidad de insumo importado que fue utilizada en la elaboración del producto que finalmente es exportado, así como los porcentajes de pérdidas, residuos, mermas y sobrantes resultantes del proceso productivo llevado a cabo por la empresa.

Que, efectuado el análisis de la documentación incorporada en instancia administrativa -impresiones web del seguimiento de destinaciones suspensivas- (ver fs. 11/107 act. adm.), el servicio aduanero finalmente concluye en su Nota N° 361/14 (DV ADFA) que se encuentran *"unidades pendientes de cancelación al vencimiento"*, procendiendo a la incorporación posterior de la carpeta contendora de la destinación temporal (fs. 109), al aforo de la mercadería (111/119), y a la determinación de los tributos y la multa (fs. 120/129 act. Adm.), corriendo vista de todo lo actuado a la apelante conforme disposición de fecha 27/10/2015 (fs. 131), y dictándose finalmente la resolución aqui cuestionada.

Que la apelante sostiene en su recurso, que ha cumplido con las obligaciones derivadas del régimen especial de importación temporal, esto es la reexportación dentro del plazo conferido para ello, manifestando que la cancelación de las destinaciones de importación temporaria de las empresas automotrices no se realizaban informáticamente al tiempo de producirse el vencimiento de la DIT involucrada, sino que la propia Aduana domiciliaria interviniente debía efectuar la cancelación manual, a partir de las declaraciones juradas presentadas por el despachante de aduanas. Que a partir del dictado de la Resolución Gral. AFIP 1796/04, dictada el 22 de

diciembre de 2014, se dispuso que las destinaciones en cuestión, con o sin transformación, sean canceladas automáticamente a través del SIM, sosteniendo que cualquier error que pueda existir en el SIM respecto a la correcta cancelación de la misma no le resulta imputable.

III.- Que a efectos de determinar si se ha configurado la infracción imputada a la empresa apelante, corresponde efectuar el análisis de la prueba aportada en autos.

Que en la instancia administrativa, la firma importadora no ha acompañado la documentación pertinente para demostrar la reexportación de la totalidad de la mercadería correspondiente a la DIT en infracción, al tiempo de contestar la corrida de vista conferida en el sumario citado.

Tampoco aportó prueba documental al momento de interponer el recurso de apelación, es decir, no ha brindado copias de los permisos de embarque mediante los cuales se habría dado cumplimiento con la reexportación de la mercadería ingresada temporalmente, como tampoco ha efectuado mención alguna y/o enumeración de los mismos. Asimismo, no presentó el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC), ni ofreció prueba que pudiere acreditar haber efectuado las gestiones pertinentes en miras a la obtención del mismo.

La falta del Certificado de Tipificación y Clasificación no constituye un simple incumplimiento formal en el que se perjudica el normal funcionamiento de control del servicio aduanero sino que es una conducta que afecta al fondo, es decir, hace a la infracción principal pues ello impide evaluar, en el caso concreto que nos ocupa, si la totalidad de mercadería importada mediante la DIT N° 04 001 TG16 000039 V, fue utilizada en el proceso productivo y exportada.

Que corresponde destacar que, la carencia probatoria tampoco fue suplida con la producción de la prueba informativa oportunamente ofrecida por la accionante. Que a fs. 72/73 de las presentes actuaciones ha contestado el despachante de aduana Miguel Ángel Souto, a quien se le requirió que brindara copia de la Declaración Jurada en relación a la cancelación de la destinación en trato, manifestando que *“(...) nos vemos imposibilitados de dar cumplimiento con lo solicitado ndado que no contamos con la ducmentación requerida. Si bien el despachante de aduana actúa en calidad de depositario fiel (…) deberá conservar la documentación aduanera por un plazo que se extenderá hasta cinco años después de operada la prescripción de la acción del Fisco correspondiente a la destinación u operación aduanera. El despacho de importación temporal objeto del expediente de referencia (DIT 04 001 TG16 000039V) fue realizado en el año 2004, es decir que han transcurrido más de quince (15) años desde nuestra participación en relación a estas operaciones”*.

Por su parte, la División Oficios correspondiente a la Aduana Domiciliaria Daimlerchrysler ha contestado que *"(...) en esta área no hay declaraciones juradas de cancelación pendientes, de lo que deduce, que la firma Mercedes Benz Argentina, nunca aportó las mismas por esta área."* Que la Aduana de Campana mediante Nota 1089/2019 (SIEA DV OCAM), ha informado que *"la Declaración Jurada de cancelación correspondiente a la DIT 04001TG16000039V no ha sido presentada por ante esta Aduana."* (ver fs. 76/81).

De ahí que se encuentran, en autos, suficientes elementos que avalan lo manifestado por el servicio aduanero respecto de la no reexportación de la mercadería importada temporariamente, por lo que se concluye que la firma importadora MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. ha incurrido en la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero.

Que, en cuanto al quantum de la multa impuesta por el servicio aduanero, corresponde evaluar la determinación de la misma que se ha fijado en 5 veces el mínimo legal previsto en la norma, en base a los antecedentes que la Aduana incorporó a las actuaciones administrativas, que ascendería a un total de $ 3.818.877,70.-

Al respecto, corresponde dejar sentado que la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal – por mayoría – ha declarado la inconstitucionalidad de la figura de la “reincidencia” en los autos “Argañaraz, Pablo” con fecha 8/5/12 (Causa Nro. 13.401) criterio que he compartido en los autos caratulados “ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA c/ DGA s/ apelación” expte. Nº 23.218-A y su acumulado “PILAR PARTES SA c/ DGA s/apelación”, expte. Nº 23.226-A, que tramitara por ante la Vocalía de la 16º Nominación (Sala “F”), entre otras, en tanto su aplicación produce un agravamiento de la condena en violación al principio de culpabilidad (arts. 18 y 19 de la C.N.) y al ne bis in idem (arts. 14.7 del P.I.D.C. y P.).

Sin embargo, habiéndose pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 27/05/14 en los autos caratulados “Martín Salomón s/ causa N° 11.835", donde desestimó la cuestión relativa al planteo de inconstitucionalidad del régimen de agravación de la pena por reincidencia, por remisión al criterio que había sostenido al resolver los autos "Gómez Dávalos" (Fallos: 308:1938), "L'Eveque" (Fallos: 311:1451) y "Gramajo" (Fallos: 329:3680) – especialmente, considerandos 12 a 18 del voto del juez Petracchi –, por razones de economía procesal, corresponde adoptar el criterio propiciado por el Alto Tribunal.

Sentado ello, respecto del quantum de la multa impuesta en el caso de marras, debe contemplarse lo preceptuado por el artículo 915 de la ley 22.415, que dispone que deberán considerarse las circunstancias, naturaleza, gravedad de las infracciones y antecedentes del infractor.

En cuanto a los antecedentes del infractor, el artículo 927 del citado cuerpo legal 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”. No puede soslayarse que la propia norma indica que debe tratarse de un condenado por medio de una resolución firme.

Que, a su vez, el artículo 928, inciso a), de la referida normativa, establece que, en el caso de tratarse de una infracción, la condena anterior no se tiene en cuenta a los efectos de atribuir el carácter de “reincidente”, cuando hubieren transcurrido cinco años desde la fecha en que quedare firme la resolución definitiva que la impuso.

Que, en el caso que nos ocupa, la infracción fue configurada a la fecha de vencimiento del plazo fijado para la regularización de la mercadería importada temporariamente al amparo de la destinación involucrada (28 de enero de 2006). La condena impuesta por el servicio aduanero tuvo en cuenta antecedentes infraccionales todos ellos con resolución firme dictada entre los años 2001 y 2004, es decir, con fecha anterior a la configuración de la infracción de marras (ver fs. 160/167 act. adm.). En consecuencia, se encuentra acreditada la reincidencia de la actora. Así las cosas, en ejercicio de las facultades previstas en los artículos 915 y 916 del Código Aduanero, resulta procedente confirmar la multa impuesta en cinco veces el importe de los tributos.

IV.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto -por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala- en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes (“Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 24.840, del 02/12/13; “Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y “Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación”, Expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

V.- Que , bajo tales premisas, corresponde entonces practicar liquidación a efectos de determinar los tributos y multa adeudados, en relación a lo cual, cabe aclarar, que no resulta procedente la aplicación de las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

Que resulta de aplicación la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos

caratulados **“CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.”**, de fecha 26/11/2019, donde se expidió, en relación a las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, que “cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.”; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como adecuadamente lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.”

Ello así, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la que se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

VI.- Que, en función de lo expuesto, se practica la siguiente liquidación:

-ITEMS 22,23,6

Valor en Aduana USD 17.490,66.-

Derechos de Importación (14%) USD 2.448,69.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 87,45.-

Base IVA USD 20.026,81.-

IVA (21%) USD 4205,63.-

Tributos USD 6741,77.-

-ITEMS 3,4

Valor en Aduana USD 5.719,98.-

Derechos de Importación (15,50%) USD 886,60.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 28,60.-

Base IVA USD 6635,18.-

IVA (21%) USD 1393,39.-

Tributos USD 2308,59.-

-ITEMS 24, 34 a 38, 53, 10 a 13, 15, 16

Valor en Aduana USD 100.136,51.-

Derechos de Importación (16%) USD 16021,84.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 500,68.-

Base IVA USD 116.659,03.-

IVA (21%) USD 24498,40.-

Tributos USD 41020,92.-

-ITEMS 18,25,26,1 y 5

Valor en Aduana USD 5612,71.-

Derechos de Importación (17,50%) USD 982,22.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 28,06.-

Base IVA USD 6623.-

IVA (21%) USD 1390,83.-

Tributos USD 2401,11.-

-ITEMS 27 a 33, 52, 14

Valor en Aduana USD 26962,28.-

Derechos de Importación (18%) USD 4853,21.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 134,81.-

Base IVA USD 31950,30.-

IVA (21%) USD 6709,56.-

Tributos USD 11697,58.-

-ITEM 44

Valor en Aduana USD 185.380,73.-

Derechos de Importación (19,50%) USD 36149,24.-

Tasa de Estadística (0,27%) USD 500.-

Base IVA USD 222.029,97.-

IVA (21%) USD 46626,29.-

Tributos USD 83275,53.-

-ITEMS 20,21, 39 a 43, 45 a 51, 2

Valor en Aduana USD 224.197,99.-

Derechos de Importación (19,50%) USD 43718,61.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 1120,99.-

Base IVA USD 269.037,59.-

IVA (21%) USD 56.497,89.-

Tributos USD 101.337,49.-

-ITEMS 7, 8, 9

Valor en Aduana USD 2047,61.-

Derechos de Importación (25%) USD 511,90.-

Tasa de Estadística (0,5%) USD 10,24.-

Base IVA USD 2569,75.-

IVA (21%) USD 539,65.-

Tributos USD 1061,79.-

Total Tributos USD 249.844,80– TC 3,057 (fs. 129 AA) = $ 763.775,55.-

Total Multa (graduación 5 veces el importe de los tributos) $ 3.818.877,70.-

Conforme lo expuesto, **VOTO** por:

1) Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto condena a la firma Mercedes Benz Argentina S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS TRES MILLONES OCHOCIENTOS DIECIOCHO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE CON 70/100 ($ 3.818.877,70.-). Costas a la actora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 5° de la resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de dólares estadounidenses DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO CON 80/100 (USD 249.844,80.-), con más los intereses legales devengados desde el 17/11/2015 hasta su efectivo pago. Costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto intima el pago de los rubros IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas a la demandada.

4) Distribuir las costas de lo resuelto en la presente en un 90% a cargo de la actora y en un 10% a cargo del Fisco Nacional (DGA).

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la propuesta del Sr. Vocal Instructor.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto condena a la firma Mercedes Benz Argentina S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS TRES MILLONES OCHOCIENTOS DIECIOCHO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE CON 70/100 ($ 3.818.877,70.-). Costas a la actora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 5° de la resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de dólares estadounidenses DOSCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO CON 80/100 (USD 249.844,80.-), con más los intereses legales devengados desde el 17/11/2015 hasta su efectivo pago. Costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el artículo 5° de la Resolución DE PRLA Nº 5022/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-346-2011, en cuanto intima el pago de los rubros IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas a la demandada.

4) Distribuir las costas de lo resuelto en la presente en un 90% a cargo de la actora y en un 10% a cargo del Fisco Nacional (DGA).

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y Dr. Guido Hernán Krolovetzky (20-26421576-6). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.16 17:35:14 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.16 18:10:59 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.16 18:11:24 -03:00