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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-126128620-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Noviembre de 2025

Referencia: TFN Nº 37.678-A; Mercedes Benz Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Sres. Vocales de la Sala F, a efectos de resolver el Expediente N° 37.678-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 8 de octubre de 2024, IF-2024-110033507-APN-VOCXVI#TFN, en la que se resolvió -por mayoría- rechazar la excepción de prescripción interpuesta por la parte actora, en lo referente a la acción del Fisco para interponer multa y reclamar tributos, vuelven los autos a esta Vocalía 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.

Que no resulta controvertido que, mediante la destinación de importación temporal Nº 04 001 TG17 001174 A, la firma importadora MERCEDES BENZ ARGENTINA S.A. documentó el ingreso de diversos insumos clasificados en las PA 3926.30.00.000E, 3926.90.90.919Z, 4008.29.00.000U, 4009.31.00.100L, 4016.10.10.100W, 4016.91.00.100L, 4016.99.90.310J, 4016.99.90.330Q, 4016.99.90.340U, 4016.99.90.390.K, 4911.10.90.900J, 7306.50.00.110W, 7318.15.00.490Z, 7318.15.00.900X, 7318.16.00.900J, 7318.23.00.990R, 7318.29.00.000K, 7320.10.00.000L, 7326.90.00.900J, 8301.20.00.000L, 8301.70.00.000G, 8309.90.00.900G, 8310.00.00.000K, 8414.10.00.190P, 8414.59.90.000G, 8481.80.90.900Y, 8483.30.20.000D, 8483.50.10.900W, 8511.50.10.100C, 8512.20.19.000R, 8512.20.22.000Y, 8512.90.00.000M, 8536.41.90.900T, 8536.50.90.300A, 8536.90.90.990U, 8544.30.00.000B, 8708.10.00.000C, 8708.29.91.000V, 8708.29.22.000C, 8708.29.93.000K, 8708.29.96.000H, 8708.29.99.990J, 8708.31.90.000F, 8708.39.00.100U, 8708.70.90.900Z, 8708.93.00.900A, 8708.94.91.000J, 8708.94.92.000R, 8708.99.90.990P, 9026.10.29.100N, 9032.89.29.900K, 9032.90.99.000L, 9613.80.00.300Y, al amparo del decreto 1439/96, por un plazo de permanencia cuyo vencimiento operó el 17/09/2006.

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.

artículo 250 C.A.- o eventualmente, a convertirse su importación en definitiva, dentro de los plazos previstos en el artículo 271 del Código Aduanero.

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 parte de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., 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.

Que 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, conforme el informe final elaborado en fecha 28/09/2011 por el Departamento Grandes Operadores-División Aduanas Domiciliarias y Factorías, que se encuentra glosado a fs. 15 de las actuaciones administrativas, se concluyó que "(...) la empresa habría configurado una presunta transgresión al Régimen de Importación Temporal, infringiendo lo dispuesto en el artículo 970 del Código Aduanero, según la información extraída del Sistema María Web V2", procediendo a la incorporación posterior de la carpeta contendora de la destinación temporal (fs. 23), al aforo de la mercadería (Fs. 25/40), y a la determinación de los tributos y la multa (fs. 41/45 act. adm.), corriendo vista de todo lo actuado a la apelante conforme disposición de fecha 01/12/2015 (fs. 47 y vta. act. adm.), dictándose finalmente la resolución aquí cuestionada.

Que la empresa 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. 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 dicho sistema, 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 apelante, corresponde efectuar el análisis de la prueba aportada en autos.

Que en la instancia administrativa, al tiempo de presentar su descargo, la firma importadora no acompañó la documentación pertinente para demostrar el cumplimiento del régimen especial al cual se acogió. Al momento de interponer el recurso de apelación, tampoco agregó copias de los permisos de embarque mediante los cuales se habría dado cumplimiento con la exportación de la mercadería, sino una declaración jurada (ver fs. 55/166) donde simplemente los enumera.

Que corresponde señalar que la recurrente sí acompañó copia de la importación a consumo 06 001 IG81 000014H (ver fs. 42/54), mediante la cual se habría nacionalizado parte de los insumos ingresados temporalmente, pero la misma no cuenta con su correspondiente hoja de descarga, ni tampoco detalla el Certificado de Tipificación y Clasificación aplicable.

Que, por otra parte, es importante destacar que la carencia probatoria tampoco fue subsanada con la producción de la prueba informativa oportunamente ofrecida por la accionante; a fs. 203/206, la DGA contestó el pedido de informes que le fuera requerido, indicando, mediante Nota 3/18 AD DCA de fecha 09/01/2018, que “(...) se ratifica la denuncia efectuada, no habiendo agregado en su momento la declaración jurada de cancelación por esta área o el área denunciante”.

Que asimismo, la División Oficios correspondiente a la Aduana Domiciliaria Daimlerchrysler contestó que "(...) es imposible acceder a los solicitado, toda vez que la denuncia oportunamente efectuada se debió efectuar atento la falta de presentación de la declaración jurada de cancelación" (ver. 212/214).

Que, si bien se agregaron copias certificadas de algunos de los Certificados de Tipificación y Clasificación Nro. 0218 (Sol. 061-009474/01) a fs. 216/303, Nro. 2002 (Sol. 01:018825/02) a fs. 304/443, Nro. 0840 (Sol. 01:0062717/04) a fs. 448/456, y Nro. 2408 (Sol. 01:0062717/04) a fs. 457/458, la falta de los permisos de embarque torna imposible llevar a cabo el cruce de la documentación involucrada y, por ende, comprobar el cumplimiento del régimen.

Que, encontrándose suficientes elementos que avalan lo sostenido por el servicio aduanero respecto del incumplimiento del régimen de importación temporaria, cabe concluir que la firma recurrente incurrió en la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA.

IV.- Que, en cuanto al quantum de la multa – fijada en 5 veces el mínimo legal previsto en la norma, en base a los antecedentes que la Aduana incorporó a las actuaciones administrativas – 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.).

Que, 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.

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

Que, en cuanto a los antecedentes del infractor, el art. 927 del CA 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 art. 928 inc. a) del CA, 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 (17 de septiembre 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. 79/86 act. adm.). En consecuencia, se encuentra acreditada la reincidencia de la actora. Así las cosas, en ejercicio de las facultades previstas en los arts. 915 y 916 del C.A, resulta procedente confirmar la multa impuesta a cinco veces el importe de los tributos.

V.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo mi criterio – 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).

VI.- Que, bajo tales premisas, corresponde 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.

VII.- Que, en función de lo expuesto, se practica la siguiente liquidación (conforme fs. 45 de las actuaciones):

-ITEMS 41

Valor en Aduana USD 1191,65

Derechos de Importación (2%) USD 23,83

Tasa de Estadística (0,5%) USD 5,96

Base IVA USD 1221,44

IVA (21%) USD 256,50

Tributos USD 286,29

-ITEMS 52

Valor en Aduana USD 797,03

Derechos de Importación (8%) USD 63,76

Tasa de Estadística (0%) USD 0.-

Base IVA USD 860,79

IVA (21%) USD 180,77

Tributos USD 244,53

--ITEMS 3,4,12,24 a 26

Valor en Aduana USD 13819,11

Derechos de Importación (14%) USD 1934,68

Tasa de Estadística (0,5%) USD 69,10

Base IVA USD 15822,88

IVA (21%) USD 3322,80

Tributos USD 5326,58

-ITEMS 34,51

Valor en Aduana USD 33426,42

Derechos de Importación (16%) USD 5348,23

Tasa de Estadística (0%) USD 0.-

Base IVA USD 38774,65

IVA (21%) USD 8142,68

Tributos USD 13490,91

-ITEMS 5 a 11, 16,18,20 a 22, 27,28, 32,33, 35 y 36

Valor en Aduana USD 34624,26

Derechos de Importación (16%) USD 5539,88

Tasa de Estadística (0,5%) USD 173,12

Base IVA USD 40337,26

IVA (21%) USD 8470,83

Tributos USD 14183,83

-ITEM 1,2,19,29,30,31,37,38,39,40,42 a 50,53

Valor en Aduana USD 227708,72

Derechos de Importación (18%) USD 40987,57

Tasa de Estadística (0,5%) USD 1138,54

Base IVA USD 269834,84

IVA (21%) USD 56665,32

Tributos USD 98791,43

-ITEMS 13 a 15

Valor en Aduana USD 1695,58

Derechos de Importación (25%) USD 423,89

Tasa de Estadística (0,5%) USD 8,48

Base IVA USD 2127,95

IVA (21%) USD 446,87

Tributos USD 879,24

Total Tributos USD 133.202,80 – TC 3,098 (fs. 45 AA) = $ 412.662,28

Total Multa (graduación 5 veces el importe de los tributos) **$ 2.063.311,40**

VIII.- Que, por lo demás, corresponde pronunciarse en relación al planteo efectuado por la firma recurrente a fs. 172/173 respecto de la tasa de interés en dólares aplicada por el servicio aduanero, donde considera que las tasas previstas en las Resoluciones del MEyFP 492/06 y 841/10, de 2 y 3% respectivamente, resultan excesivas, adjudicándoles carácter confiscatorio, que conllevan un enriquecimiento sin causa del Estado; y sosteniendo que la actualización de los montos fijados en moneda estadounidense debería practicarse con una tasa de interés del 1% concordante con la Resolución ME 21/91.

Que, en tal sentido, y sin perjuicio del criterio sustentado por el suscripto en el precedente "ALPEMAR S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación", Expte. n° 36.199-A, sentencia de fecha 21/12/18 –entre muchos otros-, habida cuenta el inveterado y mayoritario criterio de esta Sala "F" en la materia, por estrictas razones de celeridad y economía procesal, máxime teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la interposición del recurso de apelación bajo examen, como así también el recorrido procedimental del presente expediente, corresponde aplicar la tasa de interés legal prevista en el artículo 794 del Código Aduanero y normas concordantes –Resoluciones ministeriales Nros. 598/2019, 559/2022, 3/2024 y Resoluciones Nros. 598/2019-, a los fines de la liquidación tributaria definitiva.

Conforme lo expuesto, **VOTO** por:

1) Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PRLA Nº 4903/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-234-2011, en cuanto condena a la firma Mercedes Benz Argentina S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS DOS MILLONES SESENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS ONCE CON 40/100 ($ 2.063.311,40). Costas a la actora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución DE PRLA Nº 4903/2016, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de dólares estadounidenses CIENTO TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS DOS CON 80/100 (USD 133.202,80), con más los intereses legales devengados desde el 17/03/2016 hasta su efectivo pago. Costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el artículo 3° de la Resolución DE PRLA Nº 4903/2016, en cuanto intima el pago de los rubros IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas al Fisco Nacional.

4) Distribuir las costas de lo resuelto en los puntos 2) y 3) en un 60% a cargo de la actora y en un 40% a cargo del Fisco Nacional (DGA).

El Dr. Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar el artículo 1° de la Resolución DE PRLA Nº 4903/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 15803-234-2011, en cuanto condena a la firma Mercedes Benz Argentina S.A. al pago de multa, la que asciende a un total de PESOS DOS MILLONES SESENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS ONCE CON 40/100

($ 2.063.311,40). Costas a la actora.

2) Confirmar parcialmente el artículo 3° de la resolución DE PRLA Nº 4903/2016, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de dólares estadounidenses CIENTO TREINTA Y TRES MIL DOSCIENTOS DOS CON 80/100 (USD 133.202,80), con más los intereses legales devengados desde el 17/03/2016 hasta su efectivo pago. Costas a la actora.

3) Revocar parcialmente el artículo 3° de la Resolución DE PRLA Nº 4903/2016, en cuanto intima el pago de los rubros IVA Adicional y la percepción del Impuesto a las Ganancias. Costas al Fisco Nacional.

4) Distribuir las costas de lo resuelto en los puntos 2) y 3) en un 60% a cargo de la actora y en un 40% 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 Soria, en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.12 18:35:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.12 19:02:20 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: 2025.11.12 19:02:42 -03:00