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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-131640648-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2021-87996045-APN-SGASAD#TFN; CORTEVA AGRISCIENCE ARGENTINA S.R.L.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“CORTEVA AGRISCIENCE ARGENTINA S.R.L. c/D.G.A. s/recurso de apelación”**, Expediente Electrónico Nº **EX-2021-87996045-APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante la Resolución N° RESOL-2021-4085-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, la autoridad aduanera condenó a la firma CORTEVA AGRISCIENCE ARGENTINA SRL al pago de una multa y, a su vez, le formuló un cargo por los tributos adeudados en relación con la Destinación de Importación Temporal N°09001IT16001014W, al considerar configurada la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero (“CA”).

II.- Contra dicha decisión administrativa, CORTEVA AGRISCIENCE ARGENTINA SRL interpuso recurso de apelación, señalando que la aduana omitió agregar la carpeta original de la destinación de importación al momento de abrir el sumario, por lo que considera vulnerado su derecho de defensa. En subsidio, impugna los antecedentes tomados en cuenta por el servicio aduanero para la graduación de la multa y solicita la atenuación de la misma por debajo del tope mínimo. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

III.- Por su parte, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo.

Destaca que los argumentos expuestos por la actora no han podido desvirtuar la configuración de la infracción prescripta por el art. 970 del CA. Sostiene que en la mercadería cuestionada no se encuentra debidamente tipificada la posición arancelaria del producto a exportar. Recuerda que la carga de la prueba

del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae exclusivamente sobre la importadora. Descarta los planteos de nulidad opuestos por la actora. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Previo a todo análisis, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros). Este criterio resulta de aplicación más rigurosa en supuestos como el presente en que los agravios se encuentran vinculados a la revisión del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

V.- En ese estado de cosas, y por razones de estricto orden lógico, corresponde expedirse en primer lugar acerca de la nulidad mencionada por la actora.

VI.- En dichos términos**,** la apelante sostiene que el servicio aduanero omitió incorporar la carpeta original de la destinación de importación al momento de aperturar el sumario, lo que —a su entender— habría vulnerado su derecho de defensa. No obstante, a fs. 3/5 obra copia de la Destinación de Importación Temporal objeto de autos (09001IT16001014W), así como su correspondiente Certificado de Tipificación Temporaria (2267/2007).

En tales circunstancias, pretender invalidar la denuncia promovida por el servicio aduanero con fundamento en la falta de acompañamiento del despacho en original —máxime cuando la propia actora lo aportó en copia— se traduciría en privilegiar un rigor formal por sobre la verdad material que debe prevalecer en estos procedimientos.

En definitiva, la nulidad invocada por la actora carece de finalidad práctica y su declaración resulta improcedente, ya que ello implicaría aceptar una nulidad sin causa concreta que la justifique, es decir, una nulidad por la nulidad misma. Por lo tanto, corresponde desestimar el planteo formulado.

VII.- Sentado lo anterior, la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del CA, con respecto a la mercadería importada temporariamente mediante la Destinación de Importación N° 09001IT16001014W.

VIII.- Así las cosas, es imperioso recordar que el artículo 250 del CA establece: “La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo”. Esto significa que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Asimismo, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del CA incrimina al que “no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria”. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del CA, es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, **en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.**

En ese sentido, resulta dable mencionar que, al tratarse de una importación temporaria, la carga de la prueba que acredite el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrará en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

De igual manera, debe ponderarse que, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar "...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del DIT (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria".

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del DIT –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los PE) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

IX.- Considerando lo expuesto y tras un análisis exhaustivo de las constancias y pruebas obrantes en la causa, cabe señalar que la única prueba tendiente a acreditar el cumplimiento de los extremos necesarios para tener por cancelada la Destinación cuestionada se trata de una Declaración Jurada acompañada por la actora a fs. 2 de las actuaciones, sin aportar los respectivos Permisos de Embarque en original ni en copia.

En virtud de ello, este tribunal se encuentra imposibilitado de verificar si la mercadería fue efectivamente exportada y de comprobar la relación insumo/producto correspondiente, lo que torna insuficiente la prueba aportada para acreditar los extremos reclamados por la actora.

En consecuencia, no se ha demostrado el cumplimiento del régimen al que la actora se acogió voluntariamente, lo que da lugar a los efectos tributarios e infraccionales previstos por la normativa aplicable (arts. 274 y 970 del CA).

X.- En esas condiciones, y considerando que sancionar a la actora por el incumplimiento total de la destinación importaría una vulneración al principio constitucional de la *reformatio in peius* —en tanto implicaría agravar su situación imponiéndole un monto superior al fijado por el propio servicio aduanero

en la resolución apelada—, corresponde mantener, solo en relación al monto de los tributos, el importe allí determinado.

XI.- En otro orden de ideas, en lo que respecta al *quantum* de la multa impuesta, observo que en el presente caso nos encontramos ante un exceso de punición, teniendo en consideración que los antecedentes computados no son de aplicación al presente caso en virtud de que las resoluciones de condena que surgen de los antecedentes infraccionales acompañados por el fisco han quedado firmes con posterioridad a la comisión de la infracción de autos. En ese sentido, considero que no estamos ante una situación de reincidencia en los términos del art. 927 del CA, puesto que se considera reincidente a quien, con posterioridad a una condena firme, cometa una nueva infracción o delito aduanero.

Ahora bien, sin perjuicio de lo antedicho, este tribunal se encuentra imposibilitado de sustituir a la autoridad administrativa en el ejercicio de sus facultades discrecionales. Ello así, por cuanto, si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma (Cfr. La potestad sancionadora de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED-DCCLXIV-708).

Conforme a lo señalado, encuentro que debe confirmarse parcialmente el acto administrativo y devolver las actuaciones para que la administración vuelva a dictar un acto sancionatorio conforme a las pautas establecidas en el fallo. Con costas por su orden.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1. Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución N° RESOL-2021-4085-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA y ordenar la devolución de las actuaciones a la DGA a fin de que dicte un acto sancionatorio conforme a las pautas establecidas en la presente sentencia. Con costas por su orden.
2. Confirmar el art. 3 de la citada resolución. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al Voto que antecede, excepto en cuanto ordena la devolución de las actuaciones a la D.G.A. a fin de que dicte un acto sancionatorio nuevo con respecto al *quantum* de la multa, “conforme a las pautas establecidas”.

Interpreto que este Tribunal, cuyas facultades incluyen confirmar o revocar las decisiones aduaneras, tiene —en este último aspecto— la posibilidad de graduar la multa, con el único límite de la *reformatio in pejus* para el apelante.

En este sentido, quien puede revocar también puede reducir la sanción, dentro de la *jurisdictio* conferida específicamente por la ley 22.415.

Por lo tanto, teniendo presente que jurídicamente un antiguo principio del derecho romano sostiene que, lícitamente, si este Tribunal puede lo más (revocar), también puede lo menos (reducir).

En este caso, comparto que no hay argumentos para graduar la multa en dos veces el importe de los tributos y propongo reducirla a una vez.

Así lo voto.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1. Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución N° RESOL-2021-4085-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA declarando que la multa se reduce a una vez el importe de los tributos, de acuerdo al Voto de la Dra. Sarquis. Con costas por su orden.
2. Confirmar el art. 3 de la citada resolución. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.27 10:47:21 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: 2025.11.27 10:58:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.27 18:46:08 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.27 18:46:42 -03:00