Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-99509810-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 38.408-A;S.K.F. ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"S.K.F. ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 38.408-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4118/2015 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 14/08/2015, en la actuación SIGEA N°12210-382-2008, en cuanto resuelve condenar a la firma **S.K.F. ARGENTINA S.A.** al pago de una multa equivalente a $ 15.338 y formularle cargo, conjuntamente a la aseguradora **ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GRANTÍAS S.A.** en concepto de tributos adeudados por U$S 1.172,41 y $ 2.805 atento a encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 04073IT140002349N, con vencimiento el 13/08/2005.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 12/20 se presenta por apoderado S.K.F. ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aquí apelada. Asevera que presentó la solicitud de CTC N° 0204142/02 y que intimó a la entidad competente para emitir el instrumento (S01 0136081/04) sin obtener resultados. Recuerda que, al momento de contestar la vista ya se habían vencido los plazos de conservación de la documentación requerida, por lo cual deviene necesario aplicar el principio receptado en el art. 898 del C.A. Cita jurisprudencia. Explica que se vulneró el derecho a obtener un pronunciamiento en plazo razonable. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 31/35 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar un relato de los hechos de la

causa, formula una negativa genérica. Sostiene que la carga de la prueba recae sobre la importadora. En primer término, se opone al planteo de la actora en relación a la afectación del derecho a obtener un pronunciamiento en "plazo razonable". Sostiene que quedó comprobado que la actora no cumplió con las obligaciones a su cargo, ya que, al no haberse acompañado el respectivo CTC, resulta imposible efectuar la descarga. Entiende que la previsión del art. 898 del C.A. es inaplicable al caso. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-382-2008 se inician a fs. 1/3 con el acta de denuncia N° 27/08. A fs. 4 se agrega el sobre original del despacho. A fs. 5/6 se efectúan el aforo de la mercadería y la liquidación tributaria. A fs. 11, en fecha 20/08/2010 se instruye sumario. A fs. 15/16 se incluye la póliza N° 820284. A fs. 23, en fecha 01/08/2013 se corre vista de lo actuado. En fecha 21/04/2014 se rectifica la corrida de vista, notificada en fechas 22/04/2014 y 23/04/2014 (importadora y aseguradora, respectivamente). A fs. 31/34 y 48/60 la actora y la aseguradora y contestan vista. A fs. 66/71 se incluyen constancias del Registro de Infractores. A fs. 73/75 se dicta el acto apelado. A fs. 78/79 la actora da cuenta del recurso interpuesto y acompaña formulario F4.

V.- Que a fs. 37, en fecha 12/03/2018, se abrió la causa a prueba por sesenta días. En fecha 06/06/2025 se certificó la prueba producida y en fecha 07/06/2025 se declaró cerrado el período probatorio, elevándose la causa a la Sala "G". Por IF-2025-61661249-APN-VOCXXI#TFN se pusieron para alegar y, finalmente, en fecha 16/07/2025 pasaron a sentencia.

VI.- Que la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación antes referida.

Que el artículo 250 del C.A. establece que: *"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"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. 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 C.A., 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.**

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con 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.

Que el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los P.E.) permite 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.

VII.- Que, previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a la importancia del C.T.C. en los regímenes de importación temporaria.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 a cuyo amparo se autorizó la operación en trato establece en su artículo 14 que *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes, indicando si estos últimos tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en el momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero."*

Que, en correlación, el siguiente artículo dispone que *"(…) La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS tramitará las declaraciones juradas de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por los beneficiarios del régimen y emitirá el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. Dicho certificado mantendrá su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada. A los efectos enunciados en el párrafo anterior, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS SERVICIOS PUBLICOS queda facultada para solicitar a los organismos oficiales correspondientes, atento su especialización y competencia en la materia, la realización de los estudios técnicos necesarios a fin de emitir el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS emitirá el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en la medida en que la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes cumpla con los requisitos técnico-administrativos que se estipulen. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS enviará copia de los Certificados de Tipificación y Clasificación emitidos a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS dependiente de la SECRETARIA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, la que a su vez los comunicará a las Aduanas de todo el país.(…)"*

Que el CTC es el documento que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer la cantidad de insumos importados temporariamente que fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los CTC eran emitidos se encuentra previsto en el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92. En tal anexo se establece que, además del Nº de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que, el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el CTC se refiere particularmente a la mercadería y **a la P.A que en él se detalla.**

Que, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

VIII.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa a fin de verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación total de la destinación en estudio, o, si por el contrario, existe "saldo" de mercadería en infracción.

Que, en el caso de autos, si bien la actora funda sustancialmente su recurso en la existencia de la solicitud de CTC y en la respectiva intimación cursada a la entidad competente para emitir el instrumento, **el permiso de embarque N° 04001EC03035536H (cuya copia obra a fs. 58/59) no cuenta con la respectiva hoja de descarga, lo que impide vincularlo a la DIT y a la solicitud de CTC involucrada en autos. Asimismo, las impresiones de pantalla del SIM adjuntas a fs. 35/39 no resultan aptas para subsanar la falta de la hoja de descarga.**

Que, en ese aspecto, cabe tener en cuenta que esta circunstancia fue advertida por el área técnica (Nota N° 4684/15 (SE OPRE) quien, al analizar la documentación aportada por la actora, ratificó la denuncia, concluyó que *"…se informa la imposibilidad de determinar la re exportación de los productos amparados por la DIT del asunto atento que no contarse con las planillas de descarga de los permisos de embarque cancelatorios así como el CTC definitivo expedido por el organismo pertinente…"*

Que por las razones aludidas no cabe más que confirmar la resolución aduanera apelada.

IX.- Que, sin perjuicio de ello, corresponde referirme a la multa impuesta, que según se desprende de la resolución apelada, a los fines de determinar el quantum, se tuvieron en cuenta las impresiones de pantalla del Registro General de Infractores obrantes a fs. 66/71 de las actuaciones administrativas, de la que resultarían antecedentes infraccionales (razón por la cual se graduó la pena en 4 veces).

Al respecto cabe destacar que, según resulta de las referidas constancias, las resoluciones con condena por infracciones han quedado firmes en los años 2010 y 2013, es decir, con posterioridad a la comisión de la infracción de autos.

En tal situación, no puede afirmarse que se configure la situación de reincidencia a que alude el art. 927

del Código Aduanero, que considera que se es reincidente cuando con posterioridad a una condena firme, cometa una nueva infracción o delito aduanero. Aunque el art. 915 del Código Aduanero, solo requiere tener en cuenta entre otros aspectos a los antecedentes del imputado, sin mencionar de manera específica a la "reincidencia" como concepto técnico, estimo que las situaciones expresadas en el párrafo anterior pueden ser tenidas también cuenta como un mero antecedente, aunque sin poder equipararse en su evaluación, que no reviste la misma importancia, al supuesto de "reincidencia".

Al respecto debe recordarse que la Corte Suprema ha dicho que *"…son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos' 290:202, 5º considerando y sus citas)"* ("SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores", del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Por ello, la graduación de la sanción debe ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias que, en la convicción del intérprete -juez administrativo, permitan encontrarla configurada y en los antecedentes computables que puedan endilgársele al infractor.

En consecuencia, la multa debe fijarse en el mínimo, conforme la siguiente liquidación:

BASE MULTA		
V.A	**4.433,39**	
D.A	**0%**	**0**
D.I	**4,00%**	**177,34**
T.E	**0,50%**	**22,17**
BASE IVA	**4.632,89**	
IVA	**21%**	**972,91**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**1.172,41**

30% DEL V.A.: U$S 1.330,02.

AL TC DE FS. 72 (2,883) SON $ 3.834,44 (TOTAL ADEUDADO EN CONCEPTO DE MULTA)

X.- Que, en relación a los tributos, debe señalarse la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343- A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia*

individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Que, justamente, sobre esa base, concluye 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 (art. 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*".

Que, ello así, resulta evidente que, en el presente caso, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 72 de las act. adm., sin incluir las percepciones de IVA y ganancias (conf. a la doctrina reseñada por la CSJN), conforme se detalla a continuación:

BASE TRIBUTOS		
V.A	4.433,39	
D.A	0%	0
D.I	4,00%	177,34
T.E	0,50%	22,17
BASE IVA	4.632,89	
IVA	21%	972,91
IVA ADIC.	0%	0
IIGG	0%	0
TOTAL		1.172,41

TRIBUTOS ADEUDADOS EN VIRTUD DE LA DIT N° 04073IT140002349N SON U$S 1.172,41.

Que, respecto de los intereses, corren para la actora desde el ***09/05/2014*** (cfr. constancias de notificación de fs. 46 de las act. adm., en fecha 23/04/2014), ello así en razón de lo establecido por los arts. 794, 1094 inc. d., 1101 y 1103 del C.A.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4118/2015 la cual condena a la actora **S.K.F. ARGENTINA S.A.** al pago de una multa, la que se reduce a la suma de **PESOS TRES MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON 44/100 CVOS. ($ 3.834,44)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado dentro del plazo establecido la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 04073IT140002349N. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 25 % a cargo de la actora y en un 75% a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 4118/2015 declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES MIL CIENTO SETENTA Y DOS CON 41/100 CVOS. (U$S 1.172,41)** en concepto de tributos, suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente

al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 55 % a cargo de la actora y en un 45% a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4118/2015 la cual condena a la actora **S.K.F. ARGENTINA S.A.** al pago de una multa, la que se reduce a la suma de **PESOS TRES MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y CUATRO CON 44/100 CVOS. ($ 3.834,44)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado dentro del plazo establecido la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 04073IT140002349N. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 25 % a cargo de la actora y en un 75% a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 4118/2015 declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES MIL CIENTO SETENTA Y DOS CON 41/100 CVOS. (U$S 1.172,41)** en concepto de tributos, suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 55 % a cargo de la actora y en un 45% a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.04 16:17:40 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.04 17:10:18 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: 2025.09.08 12:57:36 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.08 12:58:27 -03:00