República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-39378174-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 20 de Abril de 2026

Referencia: EX-2019-70703543- -APN-SGASAD#TFN; 3M Argentina SACIFIA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, para resolver en los autos caratulados “3M ARGENTINA SACIFIA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, EX-2019-70703543- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A, mediante apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 4394/2017, suscripta con fecha 24 de junio de 2017, en el marco de las actuaciones SIGEA N° 12206-12492-2007, por la cual se la condena por la infracción tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, al pago de una multa de $ 54.713,10 y tributos adeudados por la suma u$s 7.100,99 y $ 12.553,06, en relación al despacho de importación temporaria Nº 05 073 IT14 001688 T, por no haberse regularizado la situación de la mercadería temporalmente ingresada en tiempo y forma. Realiza un breve resumen de lo actuado en sede aduanera y plantea la prescripción de la acción del Fisco, en virtud de que la notificación de la resolución definitiva fue llevada a cabo dos años después de su dictado. Destaca que recién con la notificación de la resolución definitiva la misma adquiere eficacia, ya que obliga al importador a pagar la multa y los tributos o a apelar la misma. Sostiene que la irrazonable dilación del procedimiento administrativo resulta incompatible con el derecho al debido proceso amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Seguidamente, acredita el cumplimiento del régimen de importación temporal, haciendo hincapié en que realizó un enorme esfuerzo por reunir la documentación respaldatoria. Enumera los permisos embarque a través de los cuales habría cumplido con la reexportación de la mercadería, concluyendo que a través de los mismos ha demostrado que del total de 32.350 importadas mediante el despacho de importación temporal N° 05 073 IT14 001688 T, se han reexportado la cantidad de 32.211,58 unidades, debiendo tenerse en cuenta las mermas, sobrantes, residuos o pérdidas de cada uno de los permisos de embarque. Puntualiza en la importancia de la emisión del certificado de tipificación y clasificación resaltando que, si bien el mismo fue solicitado oportunamente ante la Secretaría de Industria y Comercio, dicho organismo, jamás emitió los certificados definitivos. Pone de manifiesto que habiendo transcurrido más de 10 años desde el vencimiento de la DIT, se encontró en serias dificultades para reunir alguno de los elementos de prueba que hacen a su defensa. Remarca también que acreditó la cancelación de 32.211 unidades de mercadería, quedando un saldo de

139 unidades que no se probó la cancelación, allanándose al pago de la multa y los tributos respecto al referido saldo. Analiza los argumentos utilizados por el servicio aduanero invocados a través del informe N° 2278/2014 (SE OPRE), mediante los cual ratifica la denuncia incoada, destacando que los mismos resultan ser vagos, oscuros y poco claros. En subsidio, impugna la liquidación tributaria y solicita la atenuación de la multa, así como también la aplicación de lo dispuesto en el artículo 898 del Código Aduanero. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia revocando el fallo aduanero, con costas.

II.- Que, a su turno, la representación fiscal contesta el traslado del recurso oportunamente conferido. Realiza un breve relato del objeto de la causa y, por imperativo procesal, niega todos y cada uno de los asertos esgrimidos por la actora que no fuera objeto de su especial reconocimiento. Asimismo, realiza un breve resumen de lo actuado en sede aduanera. Manifiesta que, si bien la actora se agravia sosteniendo que ha cumplido acabadamente con las obligaciones inherentes al régimen de importación temporaria, habiendo reexportado la totalidad de la mercadería ingresada al amparo de la DIT 05 073 IT 14 001688 T no ha podido ser acreditado en sede aduanera, fundando su argumentación en la Resolución ANA N° 479 ANEXO III “B” y en el decreto N° 1439/96. En virtud de ello, y conforme lo dispuesto por el artículo 274 del Código Aduanero, considera que la mercadería se presume importada para consumo y deben ser abonados los tributos aplicables a ese hecho imponible. También remarca que la carga de la prueba inherente al régimen de importación temporal recae sobre la firma importadora. Cita el informe de fs. 60 de las actuaciones administrativas, emitido por la Sección Operativa y Registral de la Aduana de Ezeiza, mediante el cual se ratifica la denuncia formulada en su oportunidad, al no ser posible determinar la relación insumo/producto. Resalta que la documental acompañada por la actora consta de la solicitud de emisión de CTC, pero no del certificado propiamente dicho, incumpliéndose la normativa vigente en la materia, por lo que no puede tenérsele por cancelada la destinación suspensiva denunciada. Contesta el agravio de la actora en relación de los tributos en dólares estadounidenses y respecto a la aplicación del artículo 898 de la ley 22.415. Finalmente, ofrece como pruebas las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que, oportunamente, se dicte sentencia confirmado el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA N° 12206-12492-2007 se inician a fs. 7/9 con el Acta de Denuncia 552/09 de fecha 23/12/2009. A fs. 10 obra carpeta de la destinación 05 001 IT14 001688 T. A 12/13 se liquidan los tributos correspondientes. A fs. 16 se dispone la instrucción de sumario (con fecha 14/8/12) y a fs. 22 se realiza la determinación de tributos y multa. A fs. 23/23 y vta., con fecha 7/10/16, se corre vista a la importadora y se cita en garantía a la aseguradora. A fs. 26/31 y vta. se presenta la firma ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA y contesta la vista conferida. En tanto que a fs. 36/44 se presenta la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. y también contesta la vista conferida. A fs. 56 se encuentra la documentación acompañada por la imputada. A fs. 59 se tiene por presentadas a las co-actoras y se provee la prueba ofrecida. A fs. 60 surge la nota N° 2444/2017 mediante la cual se ratifica la denuncia formulada en su oportunidad. A fs. 61/63 obra la consulta al registro de infractores aduaneros. A fs. 64/70 luce la Resolución (DE PRLA) N° 4394/17, la cual es notificada mediante SICNEA a fs. 72 y 73, en fecha 2/7/2019. A fs. 74 la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. acredita haber interpuesto recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 4394/17 ante el Tribunal Fiscal.

IV.- Que corresponde, en primer lugar, analizar la excepción de prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer penas interpuesta por la actora.

Que los artículos 934 y 935 del Código Aduanero establecen que prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción del Fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras, la que comienza a correr el primero de enero

del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación.

Por su parte, el artículo 937 del citado cuerpo legal establece que "la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) El dictado del auto por el cual se ordene la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera".

Conforme con la normativa citada, teniendo en consideración la fecha del vencimiento del D.I.T en cuestión (24/06/2007) y la fecha en que comenzó a correr la prescripción (01/01/2008), cabe destacar que el auto por el que se dispuso la apertura del sumario administrativo, de fecha 14/08/2012 (el Código Aduanero hace expresa referencia al dictado del auto por el cual se ordene la apertura de sumario y no a su posterior notificación, de acuerdo a los términos señalados por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Wonderland" S.R.L., del 12 de mayo de 2009, Fallos: 332:1109), interrumpió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 937, inc. a), de la ley 22.415.

Asimismo, corresponde añadir que una vez 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 aduanera condenatoria, de fecha 22/06/2017, en los términos contemplados en el citado artículo 937, inc. d), del referido cuerpo normativo.

Por lo tanto, de todo lo expuesto se desprende que no se ha producido la pretendida prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, por lo que corresponde desestimar el planteo articulado por la firma recurrente en tal sentido.

V.- Que en relación a los agravios planteados respecto a la aplicación del "plazo razonable", entiendo que tampoco corresponde aplicar en la especie dicha doctrina de tramitación de procesos aduaneros a los fines de resolver, 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.

Que, por lo demás, tampoco corresponde aplicar a la litis la doctrina sustentada por esta Sala "F" in re "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A." (EX 2019-112544550- APN-SGASAD- TFN), de fecha 3/2/2022, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación, toda vez que la plataforma fáctica de aquél expediente, en el cual la DGA había demorado más de 9 (nueve) años en notificar la resolución definitiva –extremo que diera lugar, por su marcada excepcionalidad, a que este Tribunal aplicara la doctrina del "margen de apreciación nacional" para sortear el límite impuesto por la OC 22/16 de la CIDH y declarar la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos en relación a la destinación de importación objeto de dicha causa- difiere sustancialmente de la presente litis, por lo que la referida solución resulta inaplicable para resolver el supuesto bajo examen.

VI.- Que, sentado ello, corresponde entender en la cuestión de prescripción opuesta por la recurrente respecto de los tributos aduaneros.

Bajo tales premisas, cabe destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 (cinco) años que prescribe el artículo 803 del Código Aduanero, que comenzó a correr el 1/1/2008, en los términos del artículo 804, inciso b), de la ley 22.415 (atento a que el hecho gravado tuvo lugar en fecha 24/6/2007 por el vencimiento de la DIT), debiendo haber operado el 1/1/2013, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Por otra parte, desde el 14 de agosto de 2012 en que se dispuso la apertura del sumario, es decir, ya transcurridos 4 años, 8 meses y 14 días, el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión" (art. 805, inc. a), del C.A.).

Que, bajo tales premisas, corresponde tener en consideración que la notificación de los actos administrativos tiene trascendental importancia en el procedimiento administrativo, constituyéndose como un deber de información impuesto como carga a la Administración en garantía de los derechos de los particulares, en tanto su régimen se vincula indudablemente con la garantía de la defensa en juicio, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de la buena fe.

En tal sentido, cabe colegir que si bien desde el auto de apertura de sumario (14/8/2012) hasta el dictado de la resolución en crisis -fechada el 22 de junio de 2017- el plazo de prescripción se encontraba suspendido, en los términos del artículo 805, inciso a), del Código Aduanero, no debe perderse de vista que dicho acto administrativo recién se notificó el 2 de julio de 2019, en exceso del plazo legal y cuando el curso de la prescripción había fenecido, constituyendo un extremo fáctico de vital importancia temporal a los fines de la resolución del agravio prescriptivo de naturaleza tributaria expresamente articulado en la litis, cuyo tratamiento ningún Tribunal de Justicia puede soslayar.

En efecto, toda vez que no existe en el Código Aduanero norma que imponga plazo alguno a la DGA para notificar las distintas resoluciones, corresponde aplicar en forma supletoria las disposiciones de la Ley de Procedimientos Administrativos y su decreto reglamentario, conforme se desprende en modo palmario del artículo 1017 de la ley 22.415.

En tal sentido, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo dispone que “las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas”.

Por ello, la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley 22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosos Administrativo Federal, in re “Pindapoy S.A.I.C.”, del 18/2/1994), por lo que una sana interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el artículo 805, inc. a), del Código Aduanero, sólo opera hasta el quinta día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante.

Que, por consiguiente, cabe concluir que la acción del Fisco para exigir tributos se encontraba prescripta al momento de la notificación de la resolución aquí apelada, incluso aun si se tuvieran en consideración las causales de suspensión establecidas en el artículo 17 de la ley 26.840 (B.O. 3/6/2013) en materia tributaria, por lo cual correspondería hacer lugar al planteo articulado por la empresa recurrente; siendo que la solución que aquí se sustenta guarda cabal consonancia con los principios de certeza y de seguridad jurídica que deben salvaguardarse en los procedimientos, ya que una solución contraria podría importar que la Aduana notificara en cualquier momento (por ejemplo, transcurriendo varios meses, años, lustros, decenios, etc.) una resolución suscripta antes de que operara la prescripción, con la consiguiente incertidumbre en cuanto a los derechos de los administrados.

Que, por lo demás, entiendo que la forma en que propicio que se resuelva el presente agravio es la más adecuada en aras de la seguridad jurídica y se trata, asimismo, de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma, huelga reiterar, todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

No obstante, habida cuenta la inveterada y mayoritaria jurisprudencia de la Sala “F” en el aspecto prescriptivo

–cuya solución difiere de la doctrina sustentada en tal sentido por la Vocalía de la 16° Nominación-, el modo en que dicho planteo es habitualmente decidido por los otros Vocales ante situaciones fácticas sustancialmente análogas a la presente litis, a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, se procede a votar el fondo del asunto, prescindiendo del criterio particular del suscripto en la materia, por devenir minoritario.

VII.- Que, bajo tales postulados, 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 05 001 IT14 001688 T la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. documentó el ingreso de mercadería, correspondiente a la P.A. 8481.80.91.000 N, por un total de 32.350 unidades, al amparo del decreto 1439/96, por un plazo de permanencia cuyo vencimiento operó el 24/06/2007.

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 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 -en principio- constancias del cumplimiento de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria, el servicio aduanero inicialmente 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.

Que queda a cargo de la firma 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, en el presente caso, la actora acompañó en el presente expediente las copias de tres de los permisos de embarque involucrados (06 073 EC03 010307 X / 06 073 EC03 010550 X / 06 073 EC03 015441 M / 06 073 EC03 015443 Y) con el detalle de la descarga de los insumos importados temporalmente, mediante los cuales se

habría cumplido con la reexportación previo al vencimiento de la DIT.

Que, por su parte, con fecha 30/12/2025 (Nro. de orden 98 del expediente electrónico), surge la contestación del oficio dirigido a la Secretaría de Comercio (Ministerio de Producción). Allí se acompañó la declaración jurada de la solicitud del Certificado de Tipificación y Clasificación Nº S01: Nº 0276207/02 y rectificatorios S01: 0276207/02/R1 y S01: 0322438/06.

Que, sentado ello, corresponde analizar el informe emitido por la Sección Operativa y Registral de Ezeiza en la nota 2444/17, que luce a fs. 60 de las actuaciones administrativas, fundamento de la Resolución condenatoria, para corroborar las conclusiones a las que allí se arriban, en el sentido de que la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la destinación Nº 05 073 IT14 001688 T se encontraría en infracción, atento a que no se aporta el CTC definitivo 0276207/02, como así tampoco se compromete en destinación 06 073 EC03 010307X y 06 073 EC03 10500 X, por lo que no es posible determinar la relación insumo/producto.

Analizando la normativa que regula las circunstancias de autos (Resol. 72/1992 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y el Decreto 1439/1996 del PEN) nos encontramos, que el tercer párrafo del artículo 9 de la Resolución nro. 72/1992 reza lo siguiente: “La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen.” Por ende, no asiste razón al Fisco Nacional en su planteo para ratificar la denuncia que oportunamente se realizara por la supuesta mercadería en infracción al régimen de importación temporaria.

Por lo demás, los dos despachos de exportación (06 073 EC03 010307X y 06 073 EC03 10500 X) que según el informe emitido por la Sección Operativa y Registral de Ezeiza en la nota 2444/17 no fueron “comprometidos” por la firma actora, se encuentran en copia acompañados con su respectiva hoja de descarga, por lo cual tampoco razón al servicio aduanero respecto a esa cuestión.

VIII.- Que, asimismo, debe tenerse presente que la firma actora acompañó como prueba documental la copia de los permisos de embarque con el detalle de la descarga de los insumos importados temporalmente. Allí se advierte que los PE 06 073 EC03 010307 X, 06 073 EC03 010550 X, 06 073 EC03 015441 M y 06 073 EC03 015443 Y descargan mercadería comprendida en la DIT Nº 05 073 IT14 001688 T (P.A 8481.80.91.000N). Además, de la contestación del oficio que fuera librado a la Dirección Nacional de Gestión Comercial Externa (Ministerio de Economía), se desprende que los permisos de embarque citados precedentemente se encuentran vinculados a la solicitud N° 0276207/02 (importando un insumo bajo la P.A. 8481.80.91 y reexportando mercadería en la posición SIM 3004.32.90.000E), donde la relación insumo-producto resulta ser de 1/1.

Que, del análisis de toda la documentación acompañada, se observa que los permisos de embarque PE 06 073 EC03 010307 X, 06 073 EC03 010550 X, 06 073 EC03 015441 M y 06 073 EC03 015443 Y cuentan con su respectiva hoja de descarga de las que surgen las cantidades de insumos efectivamente utilizados, a saber: 9.640 unidades para el PE 06 073 EC03 010307 X, 9.650 unidades para el PE 06 073 EC03 010550 X, 8.474,42 unidades para el PE 06 073 EC03 015441 M y 4.447,16 unidades para el PE 06 073 EC03 015443 Y.

De todo lo expuesto, se concluye en que de las 32.350 unidades de insumos importados temporalmente por el DIT Nº 05 073 IT14 001688 T, se tienen por descargadas 32.211,58 unidades. Como correlato de ello, corresponde dejar sentado que 138,42 unidades se encuentran en infracción.

Respecto de las pérdidas, cabe aclarar que las mismas se encuentran incorporadas en las cantidades descargadas en cada P.E.

En consecuencia, la aquí actora 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A incurrió en la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero respecto de 138,42 unidades de la mercadería importada temporariamente.

IX.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar parcialmente la infracción endilgada por la Aduana, ello sin perjuicio de 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).

X.- Que, por último, corresponde practicar liquidación de los tributos y multa adeudados, debiendo destacarse en primer término que no resultan procedentes las percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, ello conforme 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. En dicha oportunidad, el Alto Tribunal expresó 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 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 se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

Respecto a la imposición de costas, en la medida que el precedente de referencia fue dictado con posterioridad a la promoción de la presente causa, resulta razonable que las mismas se distribuyan, en este punto, en el orden causado (conf. CNACAF, Sala V in re “DU PONT ARGENTINA S.R.L.”, Expediente Nro. 1461/2025, sentencia del 30 de septiembre de 2025).

XI.-Que, en función a lo expuesto, corresponde practicar la siguiente liquidación:

Valor en Aduana US$ 70,03

Derechos de Importación (18%) US$12,61

Tasa de Estadística (0,5%) US$0,35

Base IVA US$ 82,99

IVA (21%) US$ 17,43

TOTAL TRIBUTOS: US$ 30,39

Tipo de cambio: 3,082 (conforme fs. 22 de las actuaciones administrativas)

TOTAL MULTA: $234,15

XII.- Que, en consecuencia, el importe adeudado por la aquí actora en concepto de la multa y tributos asciende, respectivamente, a la suma DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO PESOS CON QUINCE CENTAVOS ($234,15) y TREINTA DOLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (US$30,39) con más los intereses, en el caso de estos últimos previstos en el artículo 794 del Código Aduanero, que se devenguen desde el vencimiento del plazo de diez (10) días contados desde la fecha en la cual la apelante se notificó de la corrida de vista del sumario, esto es, desde el 27 de octubre de 2016.

XIII.- Que, no obstante, habida cuenta el monto al que se arriba en la liquidación practicada en concepto de multa, considero debe dejarse sin efecto el reclamo por dicho rubro, por aplicación del principio de bagatela o insignificancia fiscal, por cuanto el mismo deviene prescindible para la sociedad, en virtud de la exigüidad de la suma en cuestión y el costo administrativo que irrogaría su percepción.

XIV.- Que, en efecto, bajo tales postulados corresponde destacar que el principio de bagatela también ha sido aplicado inveteradamente por el Tribunal Fiscal de la Nación, en supuestos en los que se analizó la procedencia de aplicar sanciones cometidas en infracciones aduaneras ante incumplimientos de importaciones suspensivas, entre los que, sólo a modo de ejemplo, se pueden mencionar las sentencias dictadas por la Sala “E” (en su anterior composición) en los expedientes no 17.847-A, “REGA S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 18/02/2004, y Expediente n° 18.188-A ,“POLIMETAL S.A. C/ D.G.A. s/ recurso de apelación”; sentencia del 26/08/2004, siendo que en ambos pleitos se revocaron las resoluciones aduaneras condenatorias.

Asimismo, en el mismo sentido -revocatorio- se ha expedido esta Sala “F” en los expedientes no 32.184-A, “MANUFACTURA DE MOTORES ARGENTINOS S.R.L c/ D.G.A. s/ apelación”, Expediente n° 29.748-A, “MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A. C/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, ambas del 1° de marzo de 2017, y en el Expte. Nro. 35.247-A, caratulado “ASEGURADORES DE CRÉDITOS Y GARANTIAS S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”, al que se encontraba acumulado el expediente n° 35.279-A caratulado “DANCAN S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación”, del 3 de noviembre de 2016, que tramitara por ante esta Vocalía de la 16° Nominación (voto del Dr. Pablo Garbarino, al que adhirieron los Dres. González Palazzo y Basaldúa).

Y, por lo demás, también en idéntica postura se pronunció la Sala “G” en los expedientes n° 19.223-A, “Y A BASILE SAICE C/ D.G.A. s/ recurso de apelación”; sentencia del 18/03/2014 y n° 24.515-A, “AGRO ACEITUNERA S.A. c/Dirección General de Aduanas, s/recurso de apelación”.

XV.- Que, por su parte, en el mismo sentido también se ha pronunciado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al sostener “...Que el principio que en materia penal se ha dado en denominar de bagatela o irrisoriedad o insignificancia es aquél en virtud del cual deben considerarse atípicas aquellas conductas que si bien por su exteriorización resultan encuadrables en la descripción de un tipo legal, han afectado de modo insignificante, irrelevante o manifiestamente menor al bien jurídico que la norma tiene como fin tutelar. Su creación es eminentemente pretoriana por vía jurisdiccional.”.

Además, la Alzada sostuvo que “Atento la ínfima cantidad de mercadería en infracción, en pos de dotar de plena vigencia a los principios básicos del derecho penal y los principios y garantías fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, es que se impone mantener la decisión recurrida, pues la afectación del bien jurídico tutelado es tan escasa que no es posible aplicar una pena

sin afectar la proporcionalidad que debe guardar con el disvalor jurídico de la conducta típica que contempla el artículo 970 del Código Aduanero. Es que la cantidad de mercadería en infracción es tan intrascendente, que aplicar una multa a su respecto conllevaría transgredir el principio de reserva del artículo 19 de la Constitución Nacional…". (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala III, in re "Anilinas Americanas Versanil S.A." c. DGA", causa N° 36215/12, del 19/11/2013).

XVI.- Que, por último, cabe destacar que dicha doctrina ha sido aplicada por la propia competencia impositiva de este Tribunal Fiscal in re "Lemesoff, Néstor Mario" (Sala C, sentencia de fecha 12/7/99); como así también por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires en los expedientes no 2360-0368336, "FRIGORÍFICO RYDHANS S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", sentencia de fecha 28/02/19 y n° 2360-214941 caratulado "MOLINO OLAVARRIA S.A. C/ D.G.A. s/ recurso de apelación", sentencia de fecha 31/08/21, siendo que, en ambos casos, el mencionado Tribunal dispuso revocar las disposiciones condenatorias emanadas del organismo fiscal local.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

1) Revocar el artículo 1 de la Resolución (DE PRLA) Nº 5394/17, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 12206-12492-2007. Costas por su orden.

2) Confirmar parcialmente el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) Nº 5394/17, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de TREINTA DOLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (US$30,39), con más los intereses devengados desde el 27/10/2016. Costas a cargo del Fisco Nacional (DGA).

3) Revocar parcialmente el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) Nº 6485/16, en cuanto intima el pago de las percepciones del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Costas por su orden.

El Dr. González Palazzo dijo:

En primer término, por razones de método y buena práctica forense, hago propio el relato de los hechos y de la prueba acollarada efectuados por el señor Vocal preopinante, a cuyas constancias me remito por razones de mérito y brevedad.

Sentado lo anterior, he de adherir a lo postulado en los puntos 2) y 3) de su propuesta, empero, sin ingresar al fondo, corresponde dejar sentado —a título de directriz técnica y a modo de disenso con la revocación de la pretensión penal del Fisco— que, en el carril infraccional del art. 970 del Código Aduanero, cuando la lesividad es mínima y el interés público no se ve gravemente comprometido, la respuesta correcta no es "revocar" la sanción como si se tratara de un mero error decisorio, sino declarar la extinción de la acción punitiva por aplicación del principio de insignificancia, conforme a los criterios de disponibilidad del Código Procesal Penal Federal (arts. 30, 31 inc. a) y 32), aplicables supletoriamente por el art. 1017 del Código Aduanero. Tal temperamento se alinea con la doctrina y jurisprudencia de la Cámara Federal de Casación Penal, que reconoce a la insignificancia el carácter de límite material al ius puniendi y de vía de clausura del conflicto.

En orden a las costas, atento el temperamento adoptado y la necesidad de encauzar la definición sustantiva en la instancia instructora, corresponde su imposición en el orden causado.

Por lo expuesto, habiendo dejando sentado supra el alcance de mi adhesión entiendo que –en disenso a lo postulado por el Dr. Garbarino en el punto 1) de su propuesta-, corresponde declarar la extinción de la acción

penal por aplicación del principio de insignificancia, impuesta en el art.1) de la Resolución (DEPRLA) N°5394/17 recaída en el expediente administrativo SIGEA N°12206-12492-2007 con costas por su orden.-

Así lo voto.

El Dr. Soria dijo:

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

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar el artículo 1 de la Resolución (DE PRLA) Nº 5394/17, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 12206-12492-2007. Costas por su orden.

2) Confirmar parcialmente el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) Nº 5394/17, en cuanto intima el pago de tributos, los que ascienden a un total de TREINTA DOLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (US$30,39), con más los intereses devengados desde el 27/10/2016. Costas a cargo del Fisco Nacional (DGA).

3) Revocar parcialmente el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) Nº 6485/16, en cuanto intima el pago de las percepciones del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias. Costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.17 14:22:09 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.17 15:00:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.20 09:04:43 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: 2026.04.20 09:06:10 -03:00