República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-42811387-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 39.988-A;S.K.F. 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. S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación" Expediente N° 39.988-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° 4262/2017, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 14/06/2017, en la actuación SIGEA Nº 12210-4096-2007, en cuanto dispone condenar a la actora al pago de una multa equivalente a $ 322.224,80 y formularle cargo, conjuntamente a la garante ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., en concepto de tributos, por la suma de U$S 18.414,34 y $ 47.141,49 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias) con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., por encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación N° 05073IT14000999A, con vencimiento el 18/04/2007.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 14/23 se presenta por apoderado S.K.F. S.A. e interpone recurso de apelación. Asevera que la mercadería importada fue debidamente exportada y que las respectivas solicitudes de CTC son aplicables a los ítems 1.1 (S01: 383715/05), 1.2 (S01: 068313/05 y rect. 0144746/06) y S01: 068313/05. Agrega que los antecedentes empleados para agravar la sanción no resultan aplicables, atento a lo previsto en el art. 928 del C.A. Especifica que el saldo que figura en el ítem 1.1 se debió a un error del despachante, al ser incluidas en la segunda página del campo "cancelaciones". Para concluir, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 28/33 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa un relato de los hechos y niega todos y cada uno de los

hechos y derecho invocados que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Recuerda la vigencia de las normas que amparan la operación, en especial el Decreto1439/96 y la Resolución72/92. Afirma que la importadora era la responsable de incluir la documentación que acredite la reexportación. Reseña las disposiciones del régimen de importación temporal incluidas en el C.A. Puntualiza que la carga de la prueba recae sobre la importadora. Observa que la conducta se encuentra tipificada en la previsión del art. 970 del C.A. Reitera que la denuncia debe ser ratificada ya que no se aportó el CTC correspondiente. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-4096-2007 se inician a fs. 1/22 con la documentación que acompaña la solicitud de cancelación de la DIT. A fs. 23/25 obra el acta de denuncia N° 265/09. A fs. 26 se agrega el sobre original del despacho. A fs. 28/29 se efectuaron el aforo de la mercadería y la liquidación de tributos. A fs. 33, en fecha 09/11/2012, se dispone la instrucción de sumario. A fs. 39 y vta., en fecha 10/02/2017, se corre vista de lo actuado, notificada a fs. 42/43, en fechas 10/02/2017 y 23/02/2017. A fs. 44/63 y 64/68 la aseguradora y la importadora contestan vista. A fs. 80 luce la Nota N° 1941/2017 (SE OPRE). A fs. 83/90 se incluyen constancias del Registro de Infractores. A fs. 92/95 se emite el acto apelado, notificado a fs. 97. A fs. 98/99 la actora da cuenta del recurso interpuesto y acompaña formulario F4.

V.- Que a fs. 40, en fecha 24/06/2019, se abrió la causa a prueba.

VI.- Que por PV-2026-11474708-APN-VOCXXI#TFN se certificó la prueba producida. En fecha 03/02/2026 se elevaron los autos a la Sala “G” (PV-2026-12038294-APN-VOCXXI#TFN). Por IF-2026-12124709-APN-VOCXXI#TFN se pusieron para alegar. Finalmente, en fecha 15/04/2026 pasaron a sentencia (IF-2026-38188426-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- 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.

VIII.- 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.

La Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal enfatizó en la importancia de la documentación con aptitud para acreditar la cancelación de la temporal, en este sentido: *"En efecto, en los supuestos de importación temporaria con fines de transformación…la documentación necesaria para acreditar de modo fehaciente la reexportación de los insumos son los correspondientes permisos de embarque y CTC —o copias de aquellos instrumentos, frente a la imposibilidad de acompañarlos—, a fin de poder constatar la relación insumo-producto y, con ello, la efectiva regularización de la mercadería introducida mediante los DIT en cuestión"* (Sala IV, causa 35392/10, "Orandi y Massera SA", sent. del 15/3/11, y sus citas, citado en MAGALCUER S.A. (TF 39694-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 06/03/2025)

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.

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

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. 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 C.T.C. 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.

X.- 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.

Mediante la destinación bajo análisis S.K.F. importó temporalmente 283.300 unidades de rodamientos (105.533 ítem 1, subítem 1 y 177.767 del subítem 2), bajo la P.A. 8482.99.00, oficializada el 18/04/2005 (Aduana de Ezeiza).

A fs. 80 de las actuaciones administrativas obra la Nota N° 1941/2017 (SE OPRE) por la cual la Sección Operativa y Registral de la Aduana de Ezeiza ratificó la denuncia formulada, por la falta de CTC definitivo.

Sin perjuicio de que es cierto que no obra en autos CTC definitivo, he tenido oportunidad de sostener en

reiteradas oportunidades la validez de las solicitudes de CTC, toda vez que es claro que la omisión en cabeza de la entidad de ejercer una atribución a su cargo, sin que haya especificado o se advierta incumplimiento alguno en cabeza del administrado, no puede resultar en su contra.

Más aún, en el caso de autos se advierte que existió un pedido de pronto despacho respecto de las solicitudes Nros. 0383713/05 y 0068313/05 (ver contenido de sobre de fs. 54 del expediente principal).

XI.- Sin perjuicio de ello, no es menos cierto que no se encuentran agregados a la causa los permisos de embarque que descargarían la mercadería en trato y que las planillas del sistema informático obrantes a fs. 69/77 de las actuaciones administrativas resultan insuficientes por sí mismas a esos fines.

Ahora bien, de la documentación adjunta en las actuaciones administrativas y en el expediente principal surge que el ítem 1.1 (SR446740BA) se encuentra tipificado en la solicitud S01:0383713/05 y que posee pérdidas equivalentes a 2,44 %.

Con respecto al ítem 1.2 (SRBB10147B) está incluido en la solicitud S01:0144746/06 y su rectificatoria N° 0068313/05 y posee una pérdida de 2,91%.

Que obra en autos la destinación N° 06073IC84000041P (oficializada en fecha 19/04/2006) la cual contempla las pérdidas resultantes de ambos subítems, correspondiendo 2.227 unidades al ítem 1.1 y 5.174 al ítem 1.2).

También corresponde considerar que mediante la operación N° 06073IC81000185V se importaron a consumo 14.267 unidades correspondientes al ítem 1.1.

Teniendo en cuenta lo expuesto, tomando en cuenta y restando las pérdidas, conforme los respectivos porcentajes de las solicitudes aludidas y las unidades importadas a consumo, las unidades en infracción ascienden a 89.039 (ítem 1.1) y 172.593 (1.2), totalizando 261.632.

XII.- Atento a lo señalado en el considerando que antecede, corresponde efectuar el cálculo de la multa impuesta en proporción a las unidades en infracción, utilizando como base la liquidación de fs. 38 de las actuaciones administrativas:

BASE MULTA		
V.A	**64.306,79**	**261.632 unidades en infracción**
D.A	**4%**	**2.572,27**
D.I	**0,00%**	**0**
T.E	**0,50%**	**321,53**
BASE IVA	**67.200,60**	

IVA	**21%**	**14.112,13**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**17.005,93**

Al TC de fs. 38 son $ 52.463,29, correspondiendo que se aplique el mínimo del 30 % del valor en aduana (U$S 19.292,03) **equivalente a $ 59.515,91.**

En lo que hace al quantum de la multa, cuestión que forma parte del elenco de los agravios de la actora (cfr. fs. 20 vta. in fine) cabe aclarar 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. 83/90 de las actuaciones administrativas, de las que resultarían antecedentes infraccionales (razón, por la cual se graduó la pena en cinco veces).

Al respecto, no se encuentra controvertido que las resoluciones citadas adquirieron firmeza en los años 2002, 2004 y 2005, razón por la cual es de aplicación lo previsto en el art. 928 del C.A. que reza: “La condena anterior no se tendrá en cuenta a los efectos de considerar al imputado como reincidente cuando: a) se tratare de una infracción aduanera y hubieren transcurrido CINCO (5) años a partir de la fecha en que quedare firme la resolución definitiva que impuso aquélla…”

Habiéndose dictado la resolución en trato en fecha 14/06/2017 es claro que han transcurrido con creces los plazos previstos por la norma.

Que, entonces, 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.

Que, así las cosas, la multa debe fijarse en una (1) vez el importe de los tributos equivalente a **$ 59.515,91.**

XIII.- Previo a efectuar la liquidación de lo adeudado en concepto de tributos por la mercadería en infracción, corresponde señalar 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)”.

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."

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

En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la exigencia tributaria de fs. 38 de las actuaciones administrativas en proporción a la mercadería en infracción, sin incluir las percepciones de IVA y ganancias, conforme se detalla a continuación:

BASE TRIBUTOS		
V.A	**64.306,79**	**261.632 unidades en infracción**
D.A	**4%**	**2.572,27**
D.I	**0,00%**	**0**
T.E	**0,50%**	**321,53**
BASE IVA	**67.200,60**	
IVA	**21%**	**14.112,13**
IVA ADIC.	**0%**	**0**
IIGG	**0%**	**0**
TOTAL		**17.005,93**

TOTAL ADEUDADO POR TRIBUTOS EN VIRTUD DE LA DESTINACIÓN N° 05073IT14000999A SON U$S 17.005,93.

XIV.- Que respecto de los intereses, es ya pacífica jurisprudencia que, como principio general, el garante responde por los intereses debidos por el deudor principal, es decir la importadora (básicamente, por aplicación del art. 1580 del C. Civil y Comercial), lo que así corresponde cuando –obviamente- la mora de dicho deudor principal es anterior a la propia mora del garante, y que, también como principio general, el garante responde por los intereses de su propia mora cuando ésta es anterior a la mora del deudor principal (es decir que en tal supuesto los intereses debidos por el garante se calculan desde antes de los intereses que individualmente debe el deudor principal).

En el caso de autos, en cuanto a los intereses, teniendo en cuenta la notificación de la corrida de vista, en fechas 10/02/2017 (aseguradora) y 23/02/2017 (importadora) (fs. 42/43 de las act. adm.) corren desde el ***24/02/2017*** (art. 794 del C.A.).

Por todo lo expuesto, **VOTO por:**

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1º de la Resolución DE PRLA N° 4262/2017, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 14/06/2017, en la actuación

SIGEA Nº 12210-4096-2007, reduciendo la multa allí impuesta, y fijándola en la suma de **PESOS CINCUENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS QUINCE CON 91/100 CVOS. ($ 59.515,91)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, en relación a parte de la mercadería importada temporalmente mediante la operación N° 05073IT14000999A. Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que resultan en un 18 % a cargo de la actora y en un 82 % a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3º de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, conforme a la liquidación efectuada en el considerando XIII del presente, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES DIECISIETE MIL CINCO CON 93/100 CVOS. (U$S U$S 17.005,93.)** 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 a los respectivos vencimientos, las que resultan en un 53 % a cargo de la actora y en un 47 % 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. 1º de la Resolución DE PRLA N° 4262/2017, dictada por el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 14/06/2017, en la actuación SIGEA Nº 12210-4096-2007, reduciendo la multa allí impuesta, y fijándola en la suma de **PESOS CINCUENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS QUINCE CON 91/100 CVOS. ($ 59.515,91)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, en relación a parte de la mercadería importada temporalmente mediante la operación N° 05073IT14000999A. Costas conforme a los respectivos vencimientos, las que resultan en un 18 % a cargo de la actora y en un 82 % a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 3º de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia tributaria formulada, conforme a la liquidación efectuada en el considerando XIII del presente, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES DIECISIETE MIL CINCO CON 93/100 CVOS. (U$S U$S 17.005,93.)** 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 a los respectivos vencimientos, las que resultan en un 53 % a cargo de la actora y en un 47 % a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.04.28 13:16:32 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: 2026.04.28 13:39:33 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: 2026.04.28 15:44:29 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: 2026.04.28 15:45:11 -03:00