Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-45427714-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 6 de Mayo de 2026

Referencia: Sentencia; Expte. nº 33.272-A; "3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria para dictar sentencia en los autos caratulados **"3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 33.272-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 25/28, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 8655/11, recaída en el SIGEA n° 12210-2621-2005, en cuanto la condena por la presunta infracción al art. 970 del C.A. respecto de la operación de importación temporaria documentada mediante la destinación n° 02 073 IT14 002824 J, intimándosele el pago de una multa de $ 13.289,28 y la suma de $10.524,57 en concepto de tributos. En primer término, efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Realiza consideraciones respecto del art. 970 del C.A. Considera que el importador es un mero colaborador del servicio aduanero, debiendo el mismo acompañar la documentación que consta en sus registros. Sostiene que se encuentra expirado el lapso de tiempo que la legislación comercial fija para la conservación de los documentos comerciales. Aclara que pese a la dificultad de la búsqueda de documentación cancelatoria se ha logrado ubicar la totalidad de ella. Expresa que se trata de 162 cajas que contiene 50 unidades cada una de ellas, lo que da un total de 8.100 unidades que es lo que se exportó en total. Refiere a que se trata de un proceso de transformación que prácticamente no deja residuo alguno pero aclara que se nacionalizaron los indicados en el CTC n° 263289/02. Insiste en que se ha reexportado la totalidad de la mercadería importada

temporalmente en tiempo y forma. Considera que la cuestión refiere a una simple cuenta aritmética. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 38/41, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte. Efectúa un relato de los hechos y contesta los agravios de la actora. Sostiene que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Expresa que la firma recurrente es el sujeto obligado ante la Aduana de conservar toda la documentación relacionada a su actividad como importador. Manifiesta que la recurrente no ha cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio de la importación temporaria. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 44, se abre la causa a prueba (producida a fs. 48/55 y 66/72). A fs. 75, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 86, se ponen los autos para alegar. A fs. 89/90, alega la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. A fs. 92, los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA n° 12210-2621-2005 se inician, a fs. 1, con el Acta de Denuncia n° 459/05. A fs. 3, obra el sobre contenedor de la destinación n° 02 074 IT14 002824 J. A fs. 4, luce la Nota n° 459/05 de la División Verificación. A fs. 15, obra la liquidación de la multa y los tributos. A fs. 17/17 vta., se corre vista de todo lo actuado a la firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. y a la ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. A fs. 26/26 vta., se notifica a la recurrente (4/10/10). A fs. 28/29 vta., contesta vista la aquí actora. A fs. 51, consta la Nota n° 11.164/11 de la Sección Procedimientos Técnicos. Finalmente, a fs. 55/59, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 8655/11, aquí apelada.

V.- Que corresponde resolver en autos sobre la procedencia de los tributos y multa, reclamados a la firma importadora, por la comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del C.A.

De la compulsa de las actuaciones administrativas surge que mediante el DIT n° 02 073 IT14 002824 J, a firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. documentó la importación temporaria, en los términos del Decreto n° 1439/96, de la mercadería descripta como *"Los demás -Los demás aparatos para protección de circuitos eléctricos APARATOS PARA CORTE, SECCIONAMIENTO, PROTECCIÓN, DERIVACIÓN, EMPALME O CONEXIÓN DE CIRCUITOS ELÉCTRICOS (POR EJEMPLO: INTERRUPTORES, CONMUTADORES, RELES, CORTACIRCUITOS, SUPRESORES DE SOBRETENSIÓN TRANSITORIA, CLAVIJAS Y TOMAS DE CORRIENTE (ENCHUFES), PORTAL MPARAS, CAJAS DE EMPALME), PARA UNA TENSIÓN INFERIOR O IGUAL A 1.000 VOLTIOS."*, que ubicó en la P.A. 8536.30.00.900R, por una cantidad total de 162 unidades, con un valor FOB de 3.340 dólares estadounidenses.

Al no existir constancia del cumplimiento a la obligación contraída al documentar la importación temporaria, el servicio aduanero dispuso la instrucción del pertinente sumario administrativo, por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del C.A., por la totalidad de la mercadería importada temporariamente.

Al contestar la corrida de vista en sede aduanera, la importadora denunció que mediante los permisos de embarque n° 03 073 EC03 012945 Y, 372 G; la destinación de importación a consumo n° 03 073 IC82 000094 S y la Solicitud de CTC n° 0263289/02 (que acredita la relación insumo producto), se había descargado la totalidad de la mercadería importada temporariamente.

Sin embargo, la Sección Procedimientos Técnicos mediante la Nota n° 11.164/11 informó que las descargas que de las destinaciones de exportación resultaban incongruentes en lo que respecta a la cantidad de unidades utilizadas con relación a las importadas temporalmente. Además, sostuvo con relación a la destinación de importación de residuos, que la misma no podía ser tenida en cuenta toda vez que en el anexo de la solicitud de CTC no indicaba residuos.

En consecuencia, se dictó la resolución que aquí se apela, condenando a la importadora al pago de una multa y formulando cargo por los tributos adeudados, respecto de la operación de importación involucrada.

VI.- Ante todo corresponde señalar que, tratándose de un supuesto de importación temporaria, es indudable (tal como está establecido por pacífica jurisprudencia) que es al importador de la mercadería a quien le incumbe la carga de la prueba de haber cumplido la obligación de reexportar la mercadería en término.

Cabe recordar que el mecanismo idóneo para acreditar el cumplimiento de las obligaciones asumidas es mediante la “descarga” de la DIT -eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida- con su mención y la de la respectiva cantidad de insumo, en el o los permisos de embarque por los que se documentara la exportación para consumo del producto elaborado con dicho insumo; o mediante los despachos de importación para consumo de la mercadería importada, sin perjuicio de las facultades de control aduanero sobre lo declarado en tal sentido.

Asimismo, resulta indispensable la presentación del Certificado de Tipificación y Clasificación, por cuanto sin él no se puede determinar la relación insumo/producto entre la mercadería importada temporariamente y la exportada bajo una nueva forma, como también las mermas, sobrantes y pérdidas resultantes del proceso de transformación.

VII.- Seguidamente, se advierte del examen de la documentación acompañada que, asiste razón al Fisco en cuanto a que la cantidad de unidades reexportadas en los P.E. n° 03 073 EC03 012945 Y y 372 G supera ampliamente la cantidad de unidades importadas temporalmente.

Que si bien la recurrente aclara en su escrito de apelación que se trataba de 162 cajas que contenían 50

unidades en cada una de ellas, tal aseveración no puede corroborarse de los documentos de compra acompañados a la causa. Por ende, la sola afirmación de sus dichos no resulta suficiente para justificar lo que se visualiza de las pruebas obrantes en la causa.

En atención a lo expuesto, cabe afirmar que la firma importadora es responsable de la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., respecto de la totalidad (162 unidades) de la mercadería importada temporalmente mediante el DIT n° 02 073 IT14 002824 J, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones asumidas al acogerse, voluntariamente, al régimen excepcional de importación temporaria.

A los fines tributarios, no puede desconocerse la registración de la destinación n° 03 073 IC82 000094 S, porque de lo contrario se estaría incurriendo en un enriquecimiento sin causa por parte del Estado, razón por la cual será tenida en cuenta al momento de la liquidación.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde analizar la procedencia de los conceptos de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, que conforman la exigencia tributaria de la resolución en crisis.

En relación al derecho adicional, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en los fallos “Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.” y “IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación” (TF 16.912-A), en consecuencia, corresponde excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

En cuanto a las percepciones del IVA Adicional y del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas” corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión.

IX.- Conforme a lo precedentemente resuelto en los Considerandos precedentes del presente decisorio, se procede a practicar la siguiente liquidación:

Liquidación de tributos:

Valor en Aduana de la mercadería: $ 7.798,02

Derechos de importación (17,5%): $ 1.364,65

Tasa de estadística (0,5%): $ 39

Base imponible I.V.A: $ 9.201,67

I.V.A (21%): $ 1932,35

Total de tributos adeudados: $ 3.336,00

<u>Liquidación de multa:</u>

<u>Valor en Aduana de la mercadería:</u> $ 10.354,75

Derechos de importación (17,5%): $ 1.812,08

Tasa de estadística (0,5%): $ 51,77

Base imponible I.V.A: $ 12.218,60

I.V.A (21%): $ 2.565,90

Total de multa adeudada: $ 4.429,75

En cuanto al quantum de la multa, calculada en tres veces (3) el monto de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en infracción, sobre la base de las constancias obrantes a fs. 52/54 de las actuaciones administrativas, resulta insuficiente a los fines de considerarse antecedentes infraccionales firmes por parte de la firma importadora, toda vez que no es posible precisar si tales antecedentes cuentan con una resolución definitiva firme.

En relación con ello, debe señalarse que las impresiones de pantalla del "Registro General de Infractores" donde aparece únicamente el nombre de la empresa y con lapicera la leyenda "firme" con sus respectivas fecha, no pude ello contemplarse como antecedentes válidos en aras de calificar a la actora como reincidente, puesto que para tal condición se requiere de la incorporación de documentos o instrumentos que permitan aseverar los hechos alegados oportunamente.

Que el art. 927 del C.A., contempla el supuesto de aquel que habiendo sido condenado por resolución firme por una infracción o un delito aduanero, cometiese una nueva infracción aduanera, calificándolo como "reincidente".

En virtud de ello, puede afirmarse que no se ha acreditado la reincidencia de la actora, dado que los supuestos antecedentes mencionados por la Aduana no pueden considerarse como antecedentes computables en los términos de los arts. 927 del C.A. Así las cosas, en ejercicio de las facultades previstas en los arts. 915 y 916 del C.A, resulta procedente reducir la multa impuesta a una sola vez el importe de los tributos.

X.- Que teniendo en cuenta el monto de la multa al que se arriba, considero que debe aplicarse al caso el principio de insignificancia.

En cuanto a esto último, no puede perderse de vista la casi nula afectación al bien jurídico protegido, que a los fines de su reproche infraccional, exige que el operador jurisdiccional pondere la existencia de la lesión a ese bien y a la punición infraccional que se intenta endilgar. En este contexto, en consideración a los datos en concreto obrantes en la causa, resulta evidente que la escasa o mínima dañosidad que aquí se presenta, no logra superar el umbral de lesividad que podría llegar a afectar al bien jurídico tutelado.

Por lo dicho, en función de la insignificancia del monto de la multa por el que se configuró la infracción al art. 970 del C.A, la que asciende a la suma de CUATRO MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE PESOS CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS ($ 4.429,75), considero que debe dejarse sin efecto el reclamo de la misma. Es decir, que no se deja sin efecto la multa por no haberse configurado la infracción imputada sino que se declara su extinción por la insignificancia del monto, evidentemente nimio.

Asimismo, en tal orden de ideas, no puede perderse de vista que la Instrucción General n° 2/23 establece -como directiva para el Fisco- los importes de las sumas mínimas involucradas que tornan antieconómico impulsar o continuar las acciones infraccionales tendientes al cobro, los cuales resultan ser valores que superan al monto involucrado en autos.

Respecto de los tributos adeudados, corresponde confirmarlos en relación al saldo constatado de mercadería en infracción, los cuales ascienden a la suma de TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS ($ 3.336,00) todo ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos de los arts. 794 y concordantes del C.A.

XI.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas según sus respectivos vencimientos los cuales se estiman en un 33% a cargo de la recurrente y en 67% a cargo de la demandada.En relación a las percepciones, toda vez que el fallo CLADD ITA S.A. fue dictado con posterioridad al trámite de estos autos, resulta razonable que las costas del proceso se distribuyan, respecto a ello, en el orden causado (“DU PONT ARGENTINA S.R.L. (TF 38.483-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 1461/2025, sentencia del 30/09/25).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 8655/11 en cuanto impone multa, recaída en el expediente SIGEA n° 12210-2621-2005, no obstante, se declara extinguida atento a la aplicación del principio de insignificancia, conforme a lo señalado en el Considerando XI.

2.- Confirmar parcialmente el art. 3 de la resolución apelada, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS ($3.336.-), con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3.- Declarar en relación al punto 1 y 2 de la presente que las costas se imponen según los respectivos vencimientos, que se estiman en un 33% a cargo de la actora y en un 67% a cargo de la demandada.

4.- Revocar parcialmente el art. 3 de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia de los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, costas por su orden.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a lo decidido en los Ptos. 2.-, 3.- y 4.- del voto que antecede. **ASÍ LO VOTO**.-

II.- Que, en relación a lo decidido en el Pto, 1.-, corresponde puntualizar que pese a que se comparte la aplicación del principio de bagatela o insignificancia fiscal a los fines de resolver el reproche infraccional formulado en la litis, a juicio del suscripto la Resolución aduanera que impone la sanción apelada en autos debe revocarse (en el mismo sentido, vide Sala "F" in re "Citrusvil S.A." -Expte. Nro. 29.993-A-, del 16 de agosto de 2022; "Aceitera General Deheza. S.A." –Expte. Nro. 35.111-A-, del 10 de abril de 2023; entre muchos otros) y no confirmarse parcialmente.

III.- Que ello no significa concluir que en relación a la firma recurrente no se haya configurado la infracción investigada en autos, sino que la aplicación de la multa deviene prescindible para la sociedad por su insignificancia pecuniaria y el costo administrativo que irrogaría su percepción, en virtud de su escaso monto.

IV.- 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".

V.- 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).

Por lo demás, 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 último, no debe olvidarse que al tratarse de un procedimiento por infracciones (Sección XIV, Título II, Capítulo III, del CÓDIGO Aduanero), resultan aplicables en primer término las disposiciones del Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal (hoy Código Procesal Penal de la Nación, ley 27.063), según lo dispone expresamente el inc. 2, del artículo 1.017 de la ley 22.415 y la doctrina de Fallos 332:1109 -voto del Dr. Eugenio Raúl Zaffaroni-, entre muchos otros.

Por ello, en tal sentido **VOTO** por revocar los artículos 1° y 2° de la Resolución (DE PRLA) n° 8655/11, recaída en el Expediente SIGEA nro. 12210-2621-2005, por expresa aplicación del principio de bagatela o insignificancia fiscal.

El Dr. Soria dijo:

Atento a que como Vocal subrogante debo intervenir cuando exista discrepancia entre los vocales titulares, en el presente caso, respecto al punto 1 del resolutorio adhiero, en cuanto a sus fundamentos y lo que resuelve, al voto del Dr. Garbarino. Respecto del punto 2 del resolutorio adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

Así lo voto.-

Que en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar los artículos 1° y 2° de la Resolución (DE PRLA) n° 8655/11, recaída en el Expediente SIGEA nro. 12210-2621-2005, por expresa aplicación del principio de bagatela o insignificancia fiscal.

2.- Confirmar parcialmente el art. 3 de la Resolución, declarando que el monto de tributos a exigir a la actora asciende a la suma de TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS PESOS ($ 3.336.-), con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A.

3.- Declarar en relación al punto 1 y 2 de la presente que las costas se imponen según los respectivos vencimientos, que se estiman en un 33% a cargo de la actora y en un 67% a cargo de la demandada.

4.- Revocar parcialmente el art. 3 de la resolución apelada, en cuanto a la exigencia de los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.05 14:51:55 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.05 20:53:16 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.05.06 14:53:00 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.06 14:53:35 -03:00