República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-46928735-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Mayo de 2026

Referencia: Sentencia; EXPTE.: 38.017-A;PENALTY ARGENTINA SA

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht y la Dra. Claudia Beatriz Sarquis a fin de resolver en los autos caratulados: **"PENALTY ARGENTINA S.A c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 38.017-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución PRLA Nº 2161/2017, dictada en la actuación SIGEA 12196-2211-2012 mediante la cual rechaza la impugnación impetrada por la firma **PENALTY ARGENTINA S.A**., contra el cargo 1020/2012 por la suma de $ 5.262,26, en concepto de Imp. a las ganancias y la suma de U$S 50.247,03 derechos , tasa de estadística, IVA y otras tasas, con más intereses del art. 794 del C.A.

II. Fundamentos de la apelación: A fs. 16/25vta., se presenta por medio de apoderado e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Manifiesta que la importadora registro el despacho de importación Nº 11 001 IC04 172644 N, con fecha 02/09/2011, por medio del cual ingreso a consumo mercadería de origen y procedencia Brasil bajo tratamiento arancelario intra-zona Mercosur, arribando a destino con fecha 19/01/2011 y despachada a plaza con fecha 17/01/2012 atento a la falta del certificado exigido por la normativa, el cual manifiesta que fue solicitado en noviembre del año 2010, bajo el expediente administrativo **S01:0219764/2011**, certificado emitido con fecha 06/09/2011 (licencias no automática Nº 1416/11). Agrega que a la fecha de oficialización de la destinación se encontraba vencido el certificado de origen Nº 01-11-18-00137 emitido por la autoridad del país exportador. Por ello, tramito nuevo CO Nº 01-12-18-12044 (08/11/2012) garantizando la no presentación del documento al momento de la oficialización y solicitando prorroga 30 días. Sin perjuicio de ello, señala que dentro del plazo solicitado el servicio aduanero formulo cargo. Manifiesta que el vencimiento del plazo CO obedece a un hecho propio del Estado que no cumplió con los plazos legales. Cita normativa de la OMC, Mercosur y jurisprudencia. Señala la derogación de procedimiento de licencias de importación, Res. Nº 11/2013. Plantea la arbitrariedad de la resolución. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Contestación del traslado: A fs. 35/38, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas, niega todos y cada uno de los

hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de expreso reconocimiento o surjan de los antecedentes administrativos relativos a la causa. Cita parte del informe técnico Nº 379/16 (DV CUPO), el art. 14 de la Decisión 01/04 CMC (ACE 18). Señala que la aplicabilidad del certificado dependerá de si se encuentran reunidos todos aquellos requisitos exigidos por la normativa vigente a la importación de autos. Cita jurisprudencia y doctrina. Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV. Que las Actuaciones SIGEA N° 12196-2211-2011 se inician a fs. 1 con la Nota Nº 1124/12 (SE RECR) de fecha 14/06/2012, sobre la no presentación del certificado de origen, ordenando la formulación del cargo y la ejecución de la garantía. A fs. 2/6 consulta de declaración y de garantía en estado afectada. A fs. 7 obra la liquidación Nº 1020/2012 y la notificación del cargo con fecha 01/11/12. A fs. 11/40 obra la impugnación del cargo y acompaña documentación (certificado de origen, certificado Sisco Nº 1416/11, copia del despacho, con su documentación complementaria). A fs. 42/45 la recurrente solicita se designe sumariante y se libere garantía afectada. A fs. 46 se tiene por presentada y se solicita a la División Control EX ANTE para que agregue carpeta original del despacho. A fs. 48/49 obra consulta de declaración denunciada y print de pantalla con la observación *"DE LA VERIFICACION SURGE QUE LA CODIFICACION DE LA MERCADERIA NO ES COINCIDENTE CON LO DECLARADO EN EL CERTIFICADO DE CALZADO SISCO NRO 1416/11"*. A fs. 53/59 obran pases a diferentes áreas e impresiones de consulta a los fines de adjuntar la carpeta del despacho. A fs. 60 obra la Nota de fecha 07/10/2016 "*…DIVISION CUPOS DE ORIGEN.- Visto lo actuado, y atento su estado, se remiten las actuaciones a fin de elaborar el informe técnico de su competencia, fundando el mismo en la normativa aplicable, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas por la impugnante a fs. 10/18 e indicando si el Certificado de Origen N° 01-12-18-12044 (fs. 19/22) es de aplicación y ampara la mercadería ingresada mediante la destinación N° 11 001 IC04 172644 N y en su caso ratifique el cargo formulado…*". A fs. 61 obra la Nota Nº379/2016 (DV COUR) de fecha 10/11/2016, de la Div. Cupos. A fs. 62/70 obran consultas al sistema registral y consulta de declaración. A fs. 71/89 obra contestación de oficio librado a Ministerio de producción en el cual agrega copia del trámite del Exp: S01:0219764/2011. A fs. 90 obra la Nota de fecha 30/11/16 dirigida ala div. Cupos a los fines que ratifique lo informad a fs. 61. A fs. 91 obra la Nota 435/2016 que ratifica lo actuado (30/12/16). A fs 92 obra consulta de garantía en estado entregada. A fs. 93 se ponen las actuaciones para alegar. A fa 94/95 obran cedulas de notificación. A fs. 96 obra alegato de la recurrente. A fs. 98 se reliquida el Cargo 1020/2012, en pesos el rubro Impuesto a las ganancias y los demás rubros en dólares (nueva liquidación del Cargo). A fs. 99/100 obra la Resolución Nº 2161 (31/03/2017) (notificada a fs. 64vta la importadora con fecha 30/11/16) apelada en autos.

Obra por cuerda la actuación N° 13289-10213-2016 por la cual se solicita la acumulación con las actuaciones Nº 13289-21724-2011 sumario infraccional vinculado al mismo despacho (v. fs. 1/7).

V. Corresponde abordar el fondo de la cuestión y decidir si la Resolución N° 2161/17 (DE PRLA), resulta ajustada a derecho.

Cabe considerar, que no se encuentra controvertido el origen de las mercaderías importadas, sino lo que se cuestiona es la validez del certificado de origen, toda vez que el obrante CO Nº 01-12-18-12044, no resulta de aplicación por indicar erróneamente la fecha de factura comercial en su campo 7 "factura comercial" y no dar cumplimiento con lo reglado en el Capítulo V, art. 17 de la Decisión CMC 1/2004 (44° Protocolo Adicional al ACE N° 18*)*, situación que a criterio del servicio aduanero, invalidó la aplicación del certificado de origen a la mercadería objeto de autos, procediéndose al ajuste por derechos de importación Extrazona.

Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas, surge que la actora solicitó mediante el expediente EXP-S01:0219764/2011, en noviembre del año 2010, la importación de calzados (licencia no automática) de origen Brasil, por la cantidad de 8.180 pares, bajo las P.A. 6402.19.00.591 y 6402.19.00.599, ante la Secretaria de Industria, Comercio y de la Pyme, y que con fecha **23/08/2011**, dicho Organismo emitió el Certificado SISCO Nº 1416/2014 que amparaba 8.180 pares de calzados, con una validez de 60 días corridos desde la fecha de su emisión para ser presentado ante la DGA, en virtud de lo establecido en la Res. Nº 486/05.

Asimismo, obra constancia que dicho certificado fue entregado a la actora con fecha **01/09/2011** (ver a fs. 72/86 de las act.adm. Contestación de oficio librado a Ministerio de producción en el cual se agrega copia del trámite del Exp: S01:0219764/2011).

Conforme, surge de autos, la recurrente oficializó con fecha **02/09/2011** la mercadería mediante la destinación de importación Nº 11 001 IC04 172644 N, de calzado, bajo las P.A. 6402.19.00.591W (ítem 1) y 6402.19.00.599N, (ítem 2), de origen Brasil, declarando en el campo lista, la opción MERCOSUR, declarando certificado de origen CERTORIGMERCOSUR=CIC RES486/05MEP=1416/11.

Que, obra en autos el Certificado de Calzado SISCO Nº 1416/11 (23/08/2011) validez 60 días corridos EXP-S01:0219764/2011 que ampara a la mercadería en cuestión (a fs. 20/22 act.adm).

Asimismo, surge de la copia del despacho que la mercadería involucrada se encontraba amparada por **la factura comercial ARG-001/2011A con fecha 01/01/2011,** (ver detalle en el campo: información complementaria a fs. 24 y copia de factura comercial ARG-001/2011ª, a fs. 33 de las act. adm).

Sin perjuicio de ello, la mercadería fue recién despachada a plaza con fecha **17/10/2012,** atento que al momento de la verificación de la mercadería, el servicio aduanero constató, con fecha **09/09/11**, que la mercadería del ítem 1 debería rectificarse, conforme Nota Externa 72/07, (siendo pasible de infracción art. 954 CA- denuncia que fue desestimada conf. Resolución Nº4730/2014 ver a fs. 10/12 de autos).

Que la actora, manifiesta que la demora en el despacho a plaza de la mercadería fue como consecuencia del retardo en trámite de la licencia no automática, que fuera iniciado ante la Secretaría de Comercio Exterior con fecha **30/11/2010**.

Señalando, que junto con la documentación comercial, se tramitó el certificado de origen N° 01-11-18-00137 emitido el día 06/01/2011(no obrante en autos, ni en las actuaciones) el cual, al momento de la fecha de oficialización, se encontraba vencido, por ello, tramitó un nuevo certificado de origen 01-12-18-12044, que fue emitido **08/11/2012** (obrante a fs. 19 de las act. adm), el cual acredita el origen MERCOSUR de la mercadería en cuestión.

Asimismo, conforme surge de las actuaciones (ver a fs. 2/6 y 44 act.adm), bajo el régimen de garantía, la actora liberó la mercadería a plaza, con fecha 17/10/2012, y garantizo mediante la LMAN Nº 11001LMAN452767H, los tributos extrazona ante la espera en la emisión del nuevo certificado de origen (certificado de origen 01-12-18-12044, que fue emitido 08/11/2012 dentro del plazo establecido 30 días hábiles administrativos. (Res. 2793/10 y sus modif)).

Sin perjuicio de ello, la División de Cupos de Origen: *"…cumple en informar que el Certificado de Origen N° 01-12-18-12044 correspondiente a la Destinación de Importación N° 11 001 IC04 172644 N, no resulta de aplicación por indicar erróneamente la fecha de factura comercial en su campo 7 "Factura Comercial" y no dar cumplimiento al XLIV Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica Nº 18, Decisión CMC 1/2004, Capítulo V, Art. 17 que reza: "Los certificados de origen solamente podrán ser emitidos a partir de la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente, o durante los sesenta (60) días siguientes.". Cabe aclarar que el caso en trato se analizó sin evaluar si la presentación de la documentación garantizada se encuentra dentro de los plazos establecidos en la normativa pertinente...*" (ver a fs. 61, la Nota Nº 379/2016 (DV CUOR) de fecha 10/11/2016). El subrayado me pertenece.

Que, analizados los hechos acontecidos en autos, corresponde hacer un análisis cronológico de los hechos a los fines de su mejor comprensión:

i) En Nov. 2010: La actora inicia el trámite de la Licencia de importación de calzados ante la Secretaría de Industria y Comercio (ver a fs. 72/87 de las act.adm).

ii) El **01/01/2011**: Se emite la Factura Comercial ARG-001/2011 (CAMUCI S.A.), con fecha 01/01/2011, que ampara la mercadería de autos (a fs. 33 act.adm).

iii) El **06/01/2011:** Según manifiesta la actora -atento a que no obra agregado en autos- se emite el **primer Certificado de Origen (N° 01-11-18-00137)**.

Según, el XLIV Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica Nº 18, Decisión CMC 1/2004, Capítulo V, art. 16 establece que; *"Los certificados de origen emitidos por las entidades habilitadas…(…) tendrán un plazo de validez de 180 (ciento ochenta) días contados a partir de la fecha de su emisión (…) El plazo establecido (…) podrá prorrogarse únicamente por el tiempo en el que la mercadería se encuentra amparada por algún régimen suspensivo de importación, que no permita alteración alguna de la mercadería objeto de comercio. Y su art. 17, señala que "Los certificados de origen solamente podrán ser emitidos a partir de la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente, o durante los sesenta (60) días siguientes"*.

Por lo cual, el C.O presentado al momento de la importación era **válido** y cumplía con los arts. 16 y 17 del Acuerdo, **VALIDEZ de 180 días** (a partir de la fecha de su emisión) por lo cual vencía el **05/07/2011** (Art. 16) (hecho que no fue cuestionado por el Fisco).

iv) El 07/03/2011: La mercadería arriba a la Aduana de Bs.As (ver copia del despacho y documentación complementaria a fs. 23/37 de las act.adm).

v) El **23/08/2011:** La Secretaria de Industria y Comercio emite el certificado de calzado C.I.C. SISCO Nº 1416/2011 (con una validez de 60 días corridos desde la fecha de su emisión (Res.486/05). (ver a fs. 83/86 act.adm).

vi) El **01/09/2011:** Se entrega efectivamente el certificado CISCO a la actora (a fs. 86 act.adm).

vi) El **02/09/2011:** La actora **oficializa la destinación de importación** Nº 11 001 IC04 172644 N (a fs. 26/30 act.adm). Sin embargo, a la fecha de oficialización el C.O ya estaba vencido **05/07/2011**.

viii) El **09/09/2011:** Durante la verificación, el servicio aduanero detecta una diferencia en el ítem 1 que debería rectificarse, conforme Nota Externa 72/07, tal como surge de la copia del despacho agregada a fs. 30 de las act.adm (pasible de infracción art. 954 C.A.). Siendo, la denuncia desestimada, conf. Resolución Nº4730/2014- 30/07/14- (ver a fs. 10/12 de autos).

ix) El **17/10/2012:** Un año después, la actora despacha a plaza la mercadería de autos, bajo el régimen de garantía LMAN Nº 11001LMAN452767H, mediante el cual se compromete a presentar un nuevo certificado de origen.

x) El **08/11/2012:** Se emite el segundo Certificado de Origen N° 01-12-18-12044 (a fs. 19 act.adm). (dentro del plazo otorgado por el régimen de garantía). Sin embargo, dicho certificado fue emitido 22 meses después de la fecha factura comercial que ampara a la mercadería. Factura Comercial ARG-001/2011 (CAMUCI S.A.) de fecha **01/01/2011.**

Razón por la cual, resulta ajustado lo informado por la Div. Cupos que rechazó el CO "**errónea fecha de factura en el Campo 7",** atento a que se consignó la fecha 17/10/12, **fecha del despacho a plaza de la mercadería**, y no la fecha de factura en cuestión. Asimismo, no se cumple lo establecido en el art. 17 del Acuerdo "...60 días *a partir de la fecha de emisión de la factura comercial correspondiente, o durante los sesenta (60) días siguientes..."* Por lo cual, dicho certificado resulta invalido.

Por otro lado, cabe aclarar, que el régimen de garantía utilizado para liberar la mercadería, si bien, le otorgó a la actora el plazo de 30 días para presentar el certificado correcto, este plazo no sirve para subsanar defectos intrínsecos del CO.

En el caso, el CO tenía un plazo de validez de 180 días contados a partir de la fecha de su emisión, venciendo el **05/07/2011.**

Si bien, es cierto que el Acuerdo no contempla cuestiones relativas a la demora administrativa injustificada, en el caso, la

actora podría haber solicitado el reconocimiento de la vigencia de C.O por aplicación de la prórroga del Art. 16 del Acuerdo, ya que, si bien, la operación no estaba sometida a un régimen suspensivo de importación, al tratarse de una importación que no podía ser nacionalizada sin la licencia de calzado SISCO, podría haber alegado dicha situación, a los fines de solicitar la suspensión de plazos, antes del vencimiento del Certificado de Origen (N° 01-11-18-00137).

Por otro lado, y en relación con la validez del segundo certificado emitido para la misma mercadería, cabe aclarar, que la normativa establece que habiendo transcurrido más de 60 días desde la fecha de la factura comercial, **la entidad certificante no puede emitir segundo certificado bajo la misma factura a los fines de subsanar el vencimiento del certificado anterior**, como en el caso de estudio. (art. 17 y 18 del Acuerdo)

Que, la actora, en este caso, debió requerir a su proveedor, la anulación de la factura anterior o una nota de crédito, y luego, la posterior emisión de una factura, para luego solicitar un nuevo certificado de origen dentro del plazo establecido.

En virtud de lo expuesto, el Certificado de Origen N° 01-12-18-12044 no resulta valido por no dar cumplimiento al XLIV Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica Nº 18, Decisión CMC 1/2004, a los fines de otorgar a los beneficios del Acuerdo Mercosur a las mercaderías importadas mediante el despacho de importación Nº 11 001 IC04 172644 N.

VI. Que, en cuanto a los tributos reclamados mediante el cargo Nº 1020/2012, resulta aplicable al caso, la doctrina sentada por 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"*.

Por lo cual, la DGA carece de facultades para exigir los importes exigidos en concepto de percepción de impuesto a las ganancias.

En virtud de lo expuesto, corresponde modificar la liquidación de fs. 98 de las actuaciones.

PENALTY ARG. SA		
DI	Nº 11 001 IC04 172644 N	
MERCADERIA	CALZADO	
D. I	35,00%	40.952,64
T.E	5,00%	173,83
OTRAS TASAS		400,00
IVA	21,00%	8.720,56
IVA ADIC	0%	
IIGG	0%	
TOTAL TRIBUTOS U$S		50.247,03

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la exigencia tributaria contenida en la resolución apelada, declarando que los tributos adeudados por el Cargo Nº 1020/12, son dólares cincuenta mil doscientos cincuenta y siete con 03/100 cvos. (U$S 50.247,03.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, otras tasas e IVA. Dichos importes deberán convertirse en pesos utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses, cfme arts. 794 del C.A.

VII. Por último, cabe destacar que por la forma en que se resuelve no corresponde a este Tribunal expedirse respecto de los demás agravios formulados por la parte actora.

VIII. En cuanto a las costas, deben disponerse a la vencida (art. 1163 del C.A.).

Por ello, voto por:

Confirmar parcialmente la Resolución PRLA Nº 2161/17, dictada en la actuación SIGEA 12196-2211-2012 mediante la cual rechaza la impugnación impetrada por la firma **PENALTY ARGENTINA S.A**., contra el cargo Nº 1020/2012, determinando que la recurrente adeuda la suma de dólares cincuenta mil doscientos cuarenta y siete con 03/100 cvos. (U$S 50.247,03.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, otras tasas e IVA. Dichos importes deberán convertirse en pesos utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses, cfme arts. 794 del C.A. Costas a la actora.

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:

Confirmar parcialmente la Resolución PRLA Nº 2161/17, dictada en la actuación SIGEA 12196-2211-2012 mediante la cual rechaza la impugnación impetrada por la firma **PENALTY ARGENTINA S.A**., contra el cargo Nº 1020/2012, determinando que la recurrente adeuda la suma de dólares cincuenta mil doscientos cuarenta y siete con 03/100 cvos. (U$S 50.247,03.-) en concepto de derechos de importación, tasa de estadística, otras tasas e IVA. Dichos importes deberán convertirse en pesos utilizando el tipo de cambio vendedor correspondiente al día hábil anterior a la fecha de efectivo pago, con más los intereses, cfme arts. 794 del C.A. Costas a la actora.

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

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.05.08 17:16:48 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: 2026.05.11 09:22:15 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: 2026.05.11 13:16:37 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: 2026.05.11 13:17:48 -03:00