República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-68424426-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Julio de 2026

Referencia: Sentencia; Expte. nº 38960-A; "ASAP COMERCIO EXTERIOR S.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 y Juan M. Soria, para dictar sentencia en los autos caratulados **"ASAP COMERCIO EXTERIOR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", expte. nº 38.960-A,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- A fs. 40/52, se presenta por apoderado, la firma epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) n° 8145/17, recaída en el SIGEA n° 12210-6359-2007, en cuanto le formula cargos por la presunta infracción al art. 970 del C.A. respecto de la operación de importación temporaria documentada mediante la destinación n° 07 073 IT04 001434 J, intimándosele el pago de una multa de $ 33.127,63, la suma de U$S 10.577,15 y $ 17.644,38 en concepto de tributos. En primer término, efectúa una reseña de los antecedentes que dieran origen al dictado de la resolución apelada. Manifiesta que la poca mercadería que no nacionalizó fue objeto de robo el día 7/11/07 cuando estaba siendo transportada para su reexportación a Ezeiza. Expresa que se solicitó la cancelación de la DIT y la liberación de la póliza en razón de lo dispuesto en el art. 261 del C.A. Considera que resulta incontrovertible que en caso de robo de la mercadería importada temporalmente la exigibilidad del tributo debe recaer indudablemente en cabeza del ladrón y no del importador, pues ante la ocurrencia de caso fortuito o fuerza mayor no existe incumplimiento de las obligaciones impuestas por el régimen. Relata que las máquinas carecían del software necesario para su fin específico ya que estaban preparadas para ser exhibidas, no para ser usadas y, para ser usadas deben estar inscriptas en el organismo de contralor, de modo tal que una vez robadas

aparece con claridad meridiana que deben ser consideradas irremediablemente perdidas, ya que no pueden ser utilizadas por un tercero. Refiere a que la mercadería estaba asegurada y que recibió indemnización por el daño sufrido. Considera que no ha incurrido en la infracción imputada resultando improcedente el reclamo de multa y de tributos. Insiste en que se encuentra probada la existencia de un hecho de fuerza mayor eximente de toda responsabilidad resultando aplicable el art. 1730 del CCyCN. Sostiene que se verifica la existencia de hechos imprevisibles o inevitables como es el robo a mano armada. Subsidiariamente, plantea la inaplicabilidad de la tasa de interés establecida sobre montos en dólares. Entiende que el reclamo de tributos al importador temporal cuya mercadería fue sustraída colisiona con el art. 783 del C.A. dado que en la hipótesis de recuperarse la mercadería no podría la Aduana reclamar los derechos a los tenedores de la mercadería porque los mismos habrían sido ya cancelados por los importadores temporales despojados. Refiere al principio de razonabilidad. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 58/69, 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. Hace consideraciones respecto al art. 274 del C.A. Expresa que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Manifiesta que la recurrente no ha cumplido con las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio de la importación temporal, pretendiendo solo tener presente las normas que los benefician. Sostiene que la condena deviene ajustada a derecho. Refiere al carácter objetivo de las infracciones aduaneras. 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. 82, se abre la causa a prueba (producida a fs. 89, 90/150, 158/212 y 223/228). A fs. 230, se declara clausurado el período de prueba. A fs. 246, se ponen los autos para alegar. A fs. 250/255 vta., alega la firma ASAP COMERCIO EXTERIOR S.A. A fs. 263, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA n° 12210-6359-2007 se inician, a fs. 1, con una Nota de fecha 12/11/07 de la firma recurrente. A fs. 49, obra el Acta de Denuncia n° 36/08. A fs. 55, luce el sobre contenedor de la destinación n° 07 073 IT04 001434 J. A fs. 74, se dispone la instrucción del sumario. A fs. 75, consta la liquidación de multa y tributos. A fs. 83/83 vta., se corre vista de todo lo actuado a la recurrente. A fs. 87/94, contesta la vista la firma actora. A fs. 107/107 vta., se notifica a la recurrente (28/7/17). Finalmente, a fs. 110/114, se dicta la Resolución (DE PRLA) n° 8145/17, 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 las actuaciones administrativas surge que mediante el DIT involucrado en autos n° 07 073 IT04 001434 J, la firma ASAP COMERCIO EXTERIOR S.A. documentó la importación temporaria, de máquinas tragamonedas y repuestos, que ubicó en las P.A. 8504.40.90.910Y, 8504.90.90.000R, 8518.21.00.000L, 8518.50.00.900Q, 8528.59.20.000P, 8537.10.90.900V, 8544.42.00.100V y 9504.30.00.900B, por una cantidad total de 73 unidades, con un valor FOB de 185.722,32 dólares estadounidenses.

Que la recurrente en fecha 12/11/07 presentó una nota ante el servicio aduanero informando que dos de las máquinas y repuestos que iban a ser reexportados, en el momento de ser transportadas para tal fin, fueron robadas. Inmediatamente, solicitó la aplicación de la dispensa tributaria establecida en el art. 261 del C.A., conjuntamente con la cancelación de la destinación respectiva.

Sin embargo, una vez producido el vencimiento de la destinación temporal, esto es en fecha 12/11/07, el servicio aduanero dispuso la instrucción del pertinente sumario administrativo, por la presunta comisión de la infracción al art. 970 del C.A., respecto a los ítem/subítems 1al 8 y 9 (9.1, 9.2, 9.3, 9.4, 9.5, 9.6, 9.7, 9.8, 9.9, 9.10 y 9.13) de la destinación temporal de autos.

Que se observa del expte. que a través de la destinación n° 07 073 IC83 000295 D la importadora, en fecha 9/11/07, importó a consumo los ítems/subítems 9.1 (22 unidades), 9.11 (4 unidades), 9.12 (6 unidades), 10.1 (8 unidades) y 10.2 (4 unidades) del DIT, los que se tuvieron en cuenta al momento de la instrucción señalada.

Al contestar la corrida de vista en sede aduanera, la importadora denunció no haber incurrido en la infracción imputada, siendo improcedente el reclamo de multa y tributos toda vez que la mercadería fue irremediablemente perdida en ocasión de robo.

No obstante, pese a los argumentos de la recurrente, la Aduana 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.- De acuerdo a la particularidad de los hechos, corresponde analizar en autos a los efectos requeridos por la recurrente, sobre el eximente de responsabilidad establecido en el art. 261 de C.A. y la cuestión infraccional endilgada.

Que el artículo precitado exime de responsabilidad tributaria cuando se tratare de mercadería irremediablemente perdida por caso fortuito o fuerza mayor durante su permanencia bajo el régimen de importación temporaria. Aclarando que no se considerará irremediablemente perdida cuando pese a no poder ser recuperada por su propietario pudiere ser empleada por un tercero.

De la literalidad de la norma se advierte que basta al respecto la mera posibilidad del empleo de la mercadería por un tercero, sin que sea necesario, en manera alguna, demostrar su empleo efectivo o económico de manera real, ya que la norma no requiere esa prueba o demostración.

En ese sentido, debe aclararse que la eximición al que refiere la norma se suscita concretamente en relación a los tributos, dado que en lo que respecta a la naturaleza de la infracción –la del art. 970 del C.A.- en principio la multa que allí se contempla le es aplicable por la sola existencia de la transgresión, aun así, ello no implica prescindir en lo absoluto del elemento subjetivo, toda vez que de probarse que ha existido imposibilidad de cumplir por razones de fuerza mayor o caso fortuito, estas circunstancias actuarían -también- como eximentes de responsabilidad.

En cuanto al fondo de la cuestión, para tal fin, la recurrente acompañó a la causa una copia de un certificado de denuncia y declaraciones testimoniales de múltiples personas, que fueron remitidas por la Fiscalía Nacional en lo Criminal de Instrucción n° 38 en contestación al oficio cursado.

Paralelamente, a los efectos buscados, efectuó una analogía del caso con la plataforma fáctica ocurrida en el fallo *"Tevelam S.R.L."* dictado por la CSJN, en fecha 11/12/12, en el que se dispensó al transportista, al agente de transporte aduanero y al consignatario del pago de los tributos correspondientes a las mercaderías que había ingresado al país bajo el régimen de destinación suspensiva de tránsito de importación, en donde el máximo Tribunal tuvo en consideración que no se había desacredito el robo y tampoco probado el incumplimiento de los deberes de custodia.

Que al respecto hay una evidente confusión ontológica sobre lo que enfatiza la actora –quizás con cierta intencionalidad o más bien con desconcierto-, calificando como afines conceptos e institutos disimiles, sobre los regímenes de tránsito de importación y de importación temporal.

Si bien ambas destinaciones pertenecen al mismo capítulo Código Aduanero, específicamente bajo el Título II sobre "Destinaciones de Importación", por ser ambas destinaciones suspensivas, no son lo mismo.

Por ello, debe aclararse que este antecedente que trae a colación la firma recurrente, refiere a una

operación distinta del caso en examen, conforme aquí se trata de una destinación suspensiva de importación temporal, que conlleva el ingreso de una mercadería por tiempo determinado para cumplir con una finalidad, quedando desde el mismo momento de su libramiento a la obligación de reexportarla antes del vencimiento del plazo (art. 250 del C.A.).

Por el contrario, la destinación de tránsito de importación –del fallo citado- tiene por objeto el transporte de una mercadería desde la aduana por la que hubiere arribado hasta otra aduana, para ahí ser sometida a otra destinación aduanera (art. 296 del C.A.).

Que es distinta la responsabilidad derivada de las obligaciones impuestas en cada régimen y esto surge de manera inteligible del estudio de los sujetos y de los tipos de operatorias involucradas.

La destinación temporal tiene una obligación de resultado donde el importador se compromete a cumplir con la finalidad que se tuvo en cuenta al momento de su importación. Mientas que el régimen de tránsito de importación oficia como una obligación de medio, donde el transportista y el agente aduanero se comprometen a custodiar, transportar y entregar la mercancía en la aduana de destino dentro de un plazo y ruta fijada bajo control aduanero, requiriendo una conducta diligente por parte del operador.

Este último supuesto, no suscita una responsabilidad de índole infraccional como pudiere ser la establecida en el art. 973 del C.A., ya que cuando hay hechos que impiden la prosecución del medio de transporte, siempre que se dé aviso inmediato al servicio aduanero, el transportista se exime de responsabilidad probando la ruptura del nexo causal, esto es por el caso fortuito o la fuerza mayor, o bien el hecho de un tercero por quien no debe responder, donde se lo exonera demostrando que su proceder no ha sido negligente y culposo.

Ahora bien, en materia impositiva el Código Aduanero mantiene las obligaciones tributarias respecto al transportista, agente de transporte y/o subsidiarios, a los fines del resguardo de la renta fiscal (art. 312 del C.A.), existiendo la posibilidad de eximirse de dicho pago de acuerdo a los presupuestos establecidos por la Corte en el fallo precedentemente mencionado.

Sin embargo, la causal exculpatoria que invoca la recurrente –para la multa y los tributos impuestos- en relación a la infracción del art. 970 del C.A., marcadamente insuficiente y casi huérfana de fundamentos, no resulta de aplicación al caso puesto que la causal de excusabilidad fundada en el caso fortuito o fuerza mayor para operar como eximente de responsabilidad obliga a demostrar de manera directa y necesaria que ha afectado a la destinación involucrada.

En este sentido, no surge de la causa despacho alguno de exportación o documento que permita aseverar el supuesto planteado por la propia recurrente, en cuanto a que la mercadería del DIT de trato fue la efectivamente sustraía en el suceso de robo, la cual casualmente estaba siendo transportado para su reexportación.

Insisto en que las manifestaciones vertidas en las testimoniales de la causa penal, son insuficientes por sí mismas, quedando relegadas a ser tenidas en cuenta como simples declaraciones, habida cuenta de que debieron estar acompañadas de otros medios probatorios o elementos que permitieran, con cierto grado de certeza, corroborar lo que fuere formulado en expresiones verbales.

Es por ello que considero que los elementos de juicio reunidos en la causa resultan ser más que contundentes para rechazar la pretensión alegada por la actora en cuanto la eximición de responsabilidad y, en consecuencia, tener por configurado la infracción al art. 970 del CA.

VIII.- En otro orden de ideas, y volviendo a los argumentos de la actora referidos a los efectos de la dispensa tributaria y al concepto de desaparición definitiva de la mercadería que establece el propio art. 261 del C.A.

La recurrente describe en su escrito de apelación que las máquinas tragamonedas carecían del software necesario para su fin específico y que para poder ser utilizadas necesitaban de una licencia otorgada por loterías y casinos, razón que demostraba que la mercadería no podía ser utilizada por terceras personas.

Que el argumento descripto no resulta ser suficientes para demostrar la pérdida irremediable de la mercadería y el hecho de que no pueda ser empleada por un tercero, ya que la simple potencialidad de que pueda ser utilizada por un tercero basta para que no se configure la eximente, aunque no fuere utilizada para el fin específico esperado.

Por otro lado, en lo que atañe a la aplicación del instituto de la fuerza mayor o caso fortuito, al no existir una normativa específica que regule la cuestión en materia aduanera, es fundamental examinar lo expresado en tal sentido en los arts. 1730 y ss del CCyCN.

El citado artículo, considera caso fortuito o fuerza mayor al hecho que no ha podido ser previsto o que, habiendo sido previsto, no ha podido ser evitado. El caso fortuito o fuerza mayor exime de responsabilidad, excepto disposición en contrario.

Allí se aclara que el Código emplea los términos “caso fortuito” y “fuerza mayor” como sinónimos.

Sin embargo, el inc e), del art. 1733 del cuerpo normativo mencionado explica que aunque ocurra el eximente en cuestión, es responsable si el caso fortuito y, en su caso, la imposibilidad de cumplimiento que de él resulta, constituyen una contingencia propia del riesgo de la cosa o la actividad.

En relación a ello, debo señalar que este Tribunal se ha referido a lo largo de una extensa secuencia de pronunciamientos a los presupuestos necesarios para la procedencia del caso fortuito o fuerza mayor.

Precisamente, sobre esto me he expresado –en varias ocasiones-, tomando el criterio del profesor López Mesa, acerca del requisito de la imprevisibilidad para que proceda la causal exoneratoria.

Que un hecho se considera imprevisible cuando no se lo puede prever, a pesar de haber actuado el responsable con la prudencia, diligencia y capacidad de previsión que son exigibles a un hombre medio, excediendo lo que normalmente ocurre y que supera cualquier previsión posible.

En particular, nótese que las circunstancias comunicadas por la recurrente no configuran, en rigor, un hecho natural o humano o del soberano que salga necesariamente del orden económico común, sino que constituyen más bien riesgos generales y posibles dentro de la gestión comercial de la empresa.

Obsérvese, que la firma anticipó el suceso acaecido, prueba de ello es el acompañamiento de una factura de pago recibida por la aseguradora Liberty Seguros Argentina S.A. por el siniestro acontecido. Por ende, queda evidenciado que con una debida anticipación la recurrente aseguró el eventual riesgo que podría conllevar el hecho sobrevenido, situación que demuestra que tal suceso estaba dentro de las previsiones que podía sufrir el bien.

Por consiguiente, no se han dado los presupuestos para que proceda la causal exoneratoria invocada, razón por la cual debe confirmarse –además de la multa- la exigencia tributaria.

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

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.

X.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la actora por la multa y tributos. 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 ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 8145/17, recaída en el expediente SIGEA n° 12210-6359-2007, en cuanto condena a la firma ASAP COMERCIO EXTERIOR S.A. al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., con costas.

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 DIEZ MIL QUINIENTOS SETENTA Y SIETE DÓLARES CON QUINCE CENTAVOS (U$S 10.577,15), con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la actora.

3.- Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución, en cuanto exige los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme al Considerando IX, con costas por su orden.

Así lo voto.-

El Dr. Juan M. Soria dijo:

Que, adhiero al voto precedente. Así lo voto.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar el art. 1 de la Resolución (DE PRLA) n° 8145/17, recaída en el expediente SIGEA n° 12210-6359-2007, en cuanto condena a la firma ASAP COMERCIO EXTERIOR S.A. al pago de una multa por comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., con costas.

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 DIEZ MIL QUINIENTOS SETENTA Y SIETE DÓLARES CON QUINCE CENTAVOS (U$S 10.577,15), con más los intereses correspondientes de conformidad con lo previsto por el art. 794 C.A., con costas a la actora.

3.- Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución, en cuanto exige los rubros IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, conforme al Considerando IX, con costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17° Nominación) y Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía 18° Nominación), ello en los términos del art. 52 del R.P.T.F.N.-

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.07.08 15:30:18 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: 2026.07.14 16:38:08 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: 2026.07.14 16:38:36 -03:00