República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-41078105-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 21 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. Nº 29.184-A; SOL S.A. LINEAS AEREAS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia del Vocal nombrado en segundo término (la Vocalía de la 14a. Nominación se encuentra vacante), a fin de resolver en los autos caratulados: **"SOL S.A. LINEAS AEREAS c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación", Expte. Nº 29.184-A**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I. Que a fs. 15/23 y vta. la firma recurrente, mediante letrado apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución fallo 477/2010 (AD CORD), dictada en la actuación 12665-343-2006 (SA17-07-241), mediante la cual se la condena al pago de multa y tributos por la presunta infracción del art. 954, apartado 1, incisos a y b) del Código Aduanero (en adelante "CA") respecto de las destinaciones 06017IC04003946W y 06017IC04003647A. Explica que documentó la importación a consumo de mercaderías para ser utilizadas en los aviones de transporte, clasificadas en distintas posiciones arancelarias como "nuevos, sin uso". Sostiene que al realizarse la verificación física, el servicio aduanero observó que cuatro partes eran "usadas reacondicionadas" y que, ante la falta del certificado de proceso de reconstrucción por el fabricante, dispuso la interdicción de las mercaderías. Agrega que, con posterioridad, presentó el "Certificado para importación de productos aeronáuticos" expedido por el Consejo de la Industria Aeronáutica, por lo que el servicio aduanero levantó la interdicción de la mercadería y dispuso la entrega para su libramiento a plaza. Sostiene que, a pesar de que los informes emitidos en las actuaciones, se consideró que no se trata de mercadería prohibida, no obstante, la resolución condenatoria reencuadró la causa en la infracción de declaración inexacta del art. 954, incisos a) y b) del CA. Se refiere, en primer lugar, a la moneda aplicada al monto de la multa, dado que la resolución lo consigna en pesos, pero que en números aplica el signo de dólares estadounidenses. Considera que se trata de un error material dado que no corresponde la determinación de las multas en divisas. Con relación a la imputación del inciso b), manifiesta que el juez administrativo se pronunció oportunamente sobre la inexistencia de la infracción en tanto no se eludió una prohibición a la importación. Explica que en autos se discute la aplicación del principio de tipicidad, según el cual para imputar una infracción debe adecuarse a una figura legal. Cita el art. 954 del CA y sostiene que no hay infracción porque no cumple con el requisito de tipicidad, pues el valor y la clasificación arancelaria declarados son correctos. Se refiere a la declaración de la mercadería como "nuevos" y aclara que dicho concepto -en materia aeronáutica- corresponde a productos que han sido objeto de una recorrida general o recorridos a "nuevo". Cita el informe técnico de la Dirección Nacional de Aeronavegabilidad según el cual los productos se clasifican en dos categorías: a) nuevo o recorrido a nuevo y

b) usado. Afirma que se ha demostrado que según las normas aeronáuticas, son idénticos los productos “nuevos” o “recorrido a nuevo”, por lo que la opción más adecuada para definir el estado o condición del bien es “nuevo”. Sostiene que no se trata en autos de una declaración de bienes “nuevos, sin uso” y que luego se comprobó que se trataba de bienes “usados”, sino que en el acta de verificación se constató -y considera que está fuera de controversia- que los bienes eran “usados reacondicionados”. Reitera que la propia aduana indicó que la mercadería no es de importación prohibida y que tuvo por acreditado el reacondicionamiento en el acta de verificación. Agrega que dicha condición se corroboró con la posterior presentación del certificado pertinente. Sostiene que la resolución ME 909/94 determina la prohibición para determinados productos, pero no para los usados reacondicionados o con proceso de reconstrucción mencionados en el anexo I. Concluye que no existe perjuicio fiscal, pues el decreto 2275/94 (modificado por el decreto 998/95) dispuso la liberación arancelaria total para los productos del sector aeronáutico para una lista de determinadas posiciones arancelarias, entre las que se clasifican las involucradas en autos. Afirma que por tratarse de mercaderías exentas de pago de derechos de importación no son susceptibles de generar un perjuicio fiscal. Ofrece prueba informativa, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 45/52 la representación fiscal contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de una reseña de los hechos, sostiene que la recurrente documentó la mercadería importada como “Estado Nuevo Sin Uso Importado” y que luego de la verificación física, el ítem 1 del d.i. 06017IC040003946W y los ítems 1, 2 y 3 del d.i. 06017IC040003647A se encontraban en estado “Usado Reacondicionado”. Sostiene que la declaración efectuada en los despachos evaden el control aduanero y que de haber pasado inadvertida se hubiera producido una importación sobre la que pesa una prohibición económica. Afirma que en virtud de lo dispuesto por las resoluciones ANA 1394/97 y MEyOSP 909/94 la importación de la mercadería se encuentra alcanzada por una prohibición de carácter económico y relativa, de conformidad con los arts. 608 y 609 del CA. Sostiene que la carga tributaria asignada a los productos usados es mayor que en caso de nuevos y cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III. Que la **actuación 12665-343-2006 (SA17-07-241)** se inicia a fs. 1 con la denuncia 17 621/06, por la presunta infracción del art. 954 del CA. A fs. 4/6 obra el acta 41/06 con el resultado de la verificación. A fs. 7 mediante nota UTV 926/06, se determina el perjuicio fiscal. A fs. 8 y 9 se agregan las carpetas de las destinaciones 06017IC04003947A Y 06017IC04003946W. A fs. 10ref./26ref. la despachante de aduana acompaña el certificado 3404/06 de la Fuerza Aérea Argentina - Consejo Industria Aeronáutica. A fs. 26ref. se dispone el levantamiento de la interdicción mediante acta 47/08. Atento a lo solicitado a fs. 29ref., a fs. 30ref. mediante nota UTV 309/07, el verificador rectifica el informe anterior en cuanto a que no se trataría de importación prohibida conforme el certificado acompañado. A fs. 31 y vta. se instruye el sumario y se corre vista a Sol S.A. Líneas Aéreas, que se notifica el 8.02.08 (fs. 33). A fs. 40/41 y vta. la importadora contesta la vista y a fs. 42/52 acompaña prueba documental. A fs. 57 y vta. se tiene presente la prueba documental y se desestima la prueba informativa. A fs. 61/62 y vta. se emite el dictamen 471/10. A fs. 64 obra la impresión de pantalla del Registro de Infractores. A fs. 65/67 se dicta la resolución fallo 477/2010 (AD CORD) apelada en autos, conforme el F4 de fs. 71. A fs. 72/75 la actora acredita el depósito de los tributos e intereses en garantía, en los términos del art. 796 del CA. A fs. 77 obra el comprobante 000089418 correspondiente al identificador de garantía 11017001584K.

IV. Que a a fs. 27/35 la actora acredita la constitución en garantía por el depósito en efectivo de la exigencia tributaria con más los intereses (conf. art. 796 del CA). A fs. 53 se abre la causa a prueba, la que obra producida a fs. 59/63 y 71/77. A fs. 80 se declara clausurado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala “E”. A fs. 83 se resuelve no poner los autos para alegar y se los pasan a sentencia.

VI. Que corresponde resolver en autos acerca de la procedencia de la multa y los tributos exigidos a la actora en los términos del art. 954, apartado 1, incisos a) y b) del C.A., respecto de las destinaciones 06017IC040003946W y 03017003947A oficializadas ante la Aduana de Córdoba el 21.10.06.

Que el art. 954 del C.A. dispone que: “*El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de*

importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción; … .”

Que el sistema aduanero se basa en el principio de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, por lo cual, a los efectos de la configuración de la infracción del art. 954, es indispensable la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación y que dicha diferencia implique -de manera potencial o efectiva- un perjuicio fiscal (inciso a) y una transgresión a una prohibición a la importación o exportación (inciso b).

VII. Que según resulta de autos, la firma recurrente documentó la importación a consumo de las siguientes partes y piezas para aeronaves, en estado “NUEVO SIN USO IMPORTADO”, conforme el siguiente cuadro:

D.I.	ITEM	P.A.	Descripción	Cantidad	D.I.	t.e	IVA
06017IC04003946W	1	9026.80.00.000U	Instrumentos y aparatos para medida o control del caudal,nivel, presión	1	18%	0,50%	21%
	2	8539.29.10.000B	Lámparas y tubos de incandescencia	45	18%	0,50%	21%
	3	4011.30.00.000R	Neumáticos nuevos de caucho	2	0%	0,50%	21%
06017IC04003947A	1	8531.10.10.000G	Alarmas contra incendio	1	18%	0,50%	21%
	2	8803.90.00.000E	Partes de los aparatos de las partidas 88.01 u 88.02	1	0%	0%	21%
	3	9014.20.90.900N	Instrumentos y aparatos de navegación	1	0%	0%	10,5%

Que como consecuencia de la verificación física de la mercadería por haberse asignado el Canal Rojo de selectividad, la aduana procedió a la interdicción de la mercadería correspondiente al ítem 1 del d.i. 06017IC04003946W y los ítems 1, 2, 3 del d.i. 06017IC04003947A, por cuanto constató *“... que había mercadería usada reacondicionada en lugar de la declarada como nueva sin uso importada, por lo que se deja detenida la mercadería usada reacondicionada, no aportándose los certificados de reacondicionamiento de las mismas, por el fabricante original, teniendo un tratamiento distinto al declarado. Se entrega la mercadería de los items 2 y 3 de la destinación 06017IC04003947A”* (acta 41/06 fs. 4/6 de las actuaciones)

Asimismo, el servicio aduanero procedió a determinar el perjuicio fiscal en los términos del art. 954 del CA, conforme las alícuotas correspondientes al estado “usado reacondicionado”.

VIII. Que la resolución apelada funda la existencia del perjuicio fiscal, en primer lugar, en la declaración inexacta en la que habría incurrido la importadora al declarar las mercaderías como “nuevas sin uso” en lugar de “usado reacondicionado” -con el consiguiente tratamiento arancelario- y que, por otro lado, se trataría de mercadería prohibida.

Que al contestar la vista y en la apelación interpuesta ante esta instancia, la recurrente manifiesta que declaró la mercadería en estado “nuevo sin uso importado” porque se trata de elementos “Overhauled” (o “Recorrido a nuevo” o con “Recorrido general”) que, según la regulación aeronáutica argentina, se consideran nuevos y que, al no existir en el SIM aquella categoría, sino solamente “nuevo” o “reacondicionado”, consideró que la opción más adecuada para la condición de la mercadería es “nuevo”.

Que, asimismo, acompaña a fs. 42 de las actuaciones, la respuesta a la consulta efectuada a la Dirección Nacional de Aeronavegabilidad, Dirección de Certificación Aeronáutica, que mediante la nota 210/08 DNA (DCA) refiere a la normativa DNAR parte 1 de abril de 1995 e informa que *“... Los términos “Recorrida General” y “Recorrida a Nuevo” son equivalentes ya que por definición (DNAR Parte 1), la recorrida general retorna el producto a su condición de*

Aeronavegabilidad Original, que es la que tiene al salir de fábrica, o sea cuando es "Nuevo". Asimismo, explica que *" … un producto sometido a Recorrida General (Sometido a Overhaul o Recorrido a Nuevo), es considerado como "Nuevo". Tanto es asi que en los productos que tienen limitada su vida útil, cuando el mismo ha recibido una Recorrida General, su vida útil se comienza a contar de "0 horas" (Cero horas) o "0 ciclos" (Cero Ciclos)"*.

IX. Que según la DNAR Parte 1 (abril 1995) obrante a fs. 43/44 de las actuaciones, el concepto "Recorrida General" refiere al *"trabajo técnico aeronáutico programado que se ejecuta a una aeronave y/o sus componentes por haber cumplido el límite de tiempo operacional indicado por el fabricante y/o la Dna, para llevarla a su condición de aeronavegabilidad original"*.

Que el recorrido general ("Overhaul") consiste en el desarme completo de un motor, su inspección, reparación como sea necesario, reensamble, ensayo y aprobación para su retorno al servicio dentro de las tolerancias y límites especificados en el "Manual de Recorrida General" del fabricante (DNA Form. 1320-2 Dirección Nacional De Aeronavegabilidad República Argentina, Circular De Asesoramiento, CA: 43-50 B, 21 de octubre de 2006).

Que según las definiciones de recorrida general (o recorrida a nuevo) aportadas por el ente aeronáutico, resulta evidente que los materiales importados en autos han sido sometidos a un proceso técnico realizado por el fabricante, que permite su utilización en las aeronaves con las mismas características de una pieza original.

Que, cabe destacar, que la actora reconoce que las mercaderías fueron reacondicionadas, de conformidad con el proceso que se acredita mediante el certificado 3404/06 emitido por el Consejo Industria Aeronáutica de la Fuerza Aérea Argentina con fecha 30.10.06. De acuerdo con la documental agregada a fs. 11ref./26 ref. se certifica que las mercaderías de las p.a. 8531.10.10 (CGAB1201-01 indicador de humo), 8803.90.00 (004-W$-00 Unidad de alertas eléctricas), 9014.20.90 (622 62 63003 DME) y 9026.80.00 (ADT$ 500 Unidad de testeo), fueron sometidas a un proceso de revisión y reparación por los fabricantes del exterior de acuerdo con la normativa de la FAA de Estados Unidos, a fin de que dichas piezas retornen al servicio, cumpliendo de esta manera la condición de aeronavegabilidad.

Que, en lo que se refiere específicamente a la materia aduanera, cabe señalar que la resolución ANA 1394/1997 relativa a la Declaración Comprometida sobre la Calidad de las Mercaderías -dictada por la Aduana en su carácter de autoridad de aplicación del Código Aduanero- establece que el declarante debe indicar el estado de aquella, entre otros datos, que permitan la correcta clasificación arancelaria y valoración por parte del servicio aduanero.

Que, asimismo, la RG AFIP 2626/1997 (y modificatorias) establece en su anexo XIV la tabla codificadora del estado de las mercaderías, según la cual se entiende que el estado "nuevo sin uso importado" se asocia a una mercadería nueva que nunca fue usada (conf. Nota 32/2014 de la DGA, ref. SIGEA N° 13289-39989-2013).

Que, sin perjuicio, que desde el punto de vista de la normativa aeronáutica se consideren como nuevos a los elementos sometidos a la recorrida general (u *"Overhaul"*), porque cumplen las condiciones de aeronavegabilidad de la DNAR, por tratarse en autos de operaciones de importación, prevalecen las normas del Código Aduanero y sus reglamentaciones respecto de los requisitos que debe cumplir la declaración comprometida en los despachos. Por tal motivo, de acuerdo con la información brindada por el importador y a la verificación física de la mercadería, el estado que corresponde es el de "Usado Importado incluso Reacondicionado", como lo reconoce la propia actora.

X. Que, habiendo quedado acreditado en autos la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, en lo que se refiere a la determinación del perjuicio fiscal, resulta ajustada a derecho la liquidación practicada por la aduana a fs. 7 de las actuaciones.

Que, ello así pues, si bien, el decreto 690/2002 (modificatorio de los decretos 2275/94 y 998/95) establece en el anexo I la *"Regla de Tributación para productos del Sector Aeronáutico"* con una alícuota del 0% de derechos de importación, a las posiciones involucradas en autos resulta aplicable la resolución MEyOSP 909/94 (con las modificaciones de la resoluciones 1472/94, 748/95, 12/98 y decreto 690/2002).

Que, en efecto, el artículo 1° de la resolución MEyOSP 909/94 (modif. por la resolución 1472/94) establece que: *"Los bienes usados comprendidos en los Capítulos 84, 85, 86, 87, 88, 89 y 90 que se importen en forma definitiva para consumo comprendidos en las posiciones de la Nomenclatura del Comercio Exterior (N.C.E.) que se detallan en el Anexo I de la presente resolución, deberán tener la calidad de acondicionados o sometidos a proceso de reconstrucción o en su defecto, dichos bienes, deberán cumplimentar los procesos indicados en el país"* e indica en los artículos 2° y 3° los requisitos que debe cumplir la certificación. Por otro lado, el artículo 4° dispone que: *"Prohíbese en forma transitoria la importación para consumo de los bienes usados comprendidos en las posiciones de la Nomenclatura del Comercio Exterior (N.C.E.) que se detallan en el Anexo II de la presente resolución. Exceptúase de esta prohibición a las partes y/o piezas de bienes comprendidas en los Capítulos 84 al 90 cuando las mismas hayan sido sometidas a proceso de reconstrucción por su fabricante original, con certificado de garantía extendido por el mismo."*

Que, asimismo, la resolución MeyOSP 909/94 (con las modificaciones introducidas por las resoluciones 748/98 y 12/98) fija en el art. 5° un derecho de importación del 28% para la importación de bienes usados acondicionados de los artículos antes citados, que fue aplicado por la aduana a fin de determinar el perjuicio fiscal (p.a. 9026.80.00 -anexo I- y p.a. 8531.10.10, 8539.29.10, 9014.20.90 y 8803.90.00 -anexo II-, conforme las modificaciones del decreto 690/2002, arts. 24 y 25).

XI. Que finalmente, con relación a la multa impuesta por la infracción del art. 954, ap. 1, inciso b), cabe reiterar que, de acuerdo con el art. 4° de la resolución MEyOSP 909/94, se exceptúan de la prohibición a la importación a las partes y/o piezas de bienes comprendidas en los Capítulos 84 al 90 cuando las mismas hayan sido sometidas a proceso de reconstrucción por su fabricante original, con certificado de garantía extendido por el mismo.

Que cabe destacar que mediante la nota UTV 309/07 de fs. 30 de las actuaciones, el verificador consideró que con la presentación del certificado 3404/06 de fs. 10ref./26ref., no se trataría de mercadería prohibida, en tanto el propio servicio aduanero lo aceptó y, en consecuencia, levantó la interdicción que pesaba sobre aquella de conformidad con el acta 47/06 de fs. 28ref. de las actuaciones.

Que, asimismo, en oportunidad de correr la vista, el servicio aduanero circunscribió la imputación a la infracción del art. 954, ap. 1, inciso a) del CA, en la cual se fijó la suma de $ 38.689,64.- en concepto de multa y de U$S 12.520,92.- en concepto de tributos, lo que fue ratificado por el dictamen jurídico 471/10.

Que, en consecuencia, atento a que la actora acompañó la certificación de los bienes importados emitida por el fabricante del exterior (conf. art. 4° de la resolución 909/94 y modificatorias) y, que en virtud de ello, el servicio aduanero levantó la interdicción y corrió la vista únicamente por la declaración inexacta, corresponde dejar sin efecto la multa impuesta en los términos del art. 954, ap. 1, inciso b).

Que, por ello, **VOTO POR:**

1°) Confirmar parcialmente la resolución fallo 477/2010 (AD CORD) dictada en la actuación 12665-343-2006 (SA17-07-241), en tanto impone multa y tributos por la infracción del art. 954, ap. 1, inciso a) del CA y revocarla respecto de la multa del inciso b) del citado artículo. Costas según los mutuos vencimientos.

2°) Declarar que la actora SOL S.A. LINEAS AEREAS adeuda al ARCA-DGA la suma de pesos treinta y ocho mil seiscientos ochenta y nueve con sesenta y cuatro centavos ($ 38.689,64.-) en concepto de multa.

3°) Declarar que la actora SOL S.A. LINEAS AEREAS adeuda al ARCA-DGA la suma de dólares estadounidenses doce mil quinientos veinte con noventa y dos centavos (U$S 12.520,92.-) en concepto de tributos, con más los intereses del art. 794 del CA. A los fines de la cancelación, se deberá tener en cuenta el depósito en garantía efectuado por la actora a fs. 72/77 de las actuaciones (identificador 11017001584K).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar parcialmente la resolución fallo 477/2010 (AD CORD) dictada en la actuación 12665-343-2006 (SA17-07-241), en tanto impone multa y tributos por la infracción del art. 954, ap. 1, inciso a) del CA y revocarla respecto de la multa del inciso b) del citado artículo. Costas según los mutuos vencimientos.

2°) Declarar que la actora SOL S.A. LINEAS AEREAS adeuda al ARCA-DGA la suma de pesos treinta y ocho mil seiscientos ochenta y nueve con sesenta y cuatro centavos ($ 38.689,64.-) en concepto de multa.

3°) Declarar que la actora SOL S.A. LINEAS AEREAS adeuda al ARCA-DGA la suma de dólares estadounidenses doce mil quinientos veinte con noventa y dos centavos (U$S 12.520,92.-) en concepto de tributos, con más los intereses del art. 794 del CA. A los fines de la cancelación, se deberá tener en cuenta el depósito en garantía efectuado por la actora a fs. 72/77 de las actuaciones (identificador 11017001584K).

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 14:06:51 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 14:23:40 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.21 14:23:41 -03:00