Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-122093049-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 39.548-A;WAGMAISTER ALEJANDRO DIEGO

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 **"WAGMAISTER ALEJANDRO DIEGO c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 39.548-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 5836/2018 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 23/08/2018, en la actuación SIGEA N° 12073-155-2009, en cuanto resuelve condenar a la actora al pago de una multa equivalente a $ 42.706,09 y formularle cargo en concepto de tributos adeudados por las sumas de U$S 4.804,61 y $ 29.894,26 (IVA adicional e Impuesto a las Ganancias), atento a encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 08001IT04000215U.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 34/57 se presenta la actora e interpone recurso de apelación contra la resolución aludida. En primer lugar, relata los antecedentes del caso y plantea las excepciones de nulidad y prescripción. Reitera los argumentos plasmados en el descargo efectuado en sede administrativa. Puntualiza que el hecho de que la factura emitida por el vendedor al comprador tenga fecha 02/04/2018, previa a la venta y a la transferencia de la importación temporaria en favor de CROP S.R.L. es una cuestión que excede a sus deberes como importadora. Explica que, para construir la imputación, la Aduana se aferró a un único dato (la fecha de la factura) de forma aislada y sesgada, sin considerar que se había dado cumplimiento a todas las obligaciones impuestas en el régimen de importación para exhibir la mercadería. Adiciona que no existieron verdaderas intenciones de investigar la presunta infracción, sino que los actos se dictaron únicamente a los fines de interrumpir la prescripción. Cita jurisprudencia. Entiende que se vulneró el derecho a ser juzgado en plazo razonable. Argumenta que

el acto cuestionado se encuentra viciado en sus elementos causa, objeto, motivación, procedimiento y finalidad. Se explaya en relación a los principios de ley penal más benigna, exceso de formalismo y afectación al debido derecho de defensa. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 73/76 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar un relato de los hechos de la causa, formula una negativa genérica. A continuación, afirma que la resolución apelada resulta ajustada a derecho y que el procedimiento fue desarrollado en legal forma. Defiende la legalidad del auto de apertura de sumario y que ostenta virtualidad para tener los efectos que la ley le atribuye. Se opone a los planteos de nulidad y prescripción formulados por la actora. Entiende que no se afectó el derecho a ser juzgado en "plazo razonable", el cual no puede funcionar como un "comodín" para sustituir los plazos regulados en el C.A. En cuanto al fondo de la cuestión, sostiene que no existen constancias en las actuaciones administrativas que demuestren que la reexportación se realizó, lo que debió haber sido probado por la actora. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12073-155-2009 y sus acumulados se inician a fs. 1 con el acta de denuncia de fecha 03/03/2019. A fs. 2 se efectúa liquidación de multa y tributos. A fs. 29/30 se adjunta copia de la destinación de importación temporal N° 08001IT04000215U y del despacho de importación a consumo N° 08001IC83000066Y. A fs. 34 se incluye copia de la factura N° 97041PA-03E. A fs. 38/39 obran constancias de pagos efectuados por parte de CROP S.R.L. hacia BUFFALO MACHINERY COMPANY. A fs. 41/42 se emite el Informe N° 247/2009 (DV CODD). A fs. 44 consta la orden de intervención N° 08621OC03001202N. A fs. 53 se dicta la Disposición N° 1362/08 (DV REIM). A fs. 63 se instruye sumario y corrida de vista, en fecha 28/08/2013, notificada a la importadora en fecha 24/07/2018 (fs. 68) y a la garante a fs. 69, en fecha 25/07/2018. A fs. 73/93 y 94/111 ambas presentan los respectivos descargos. A fs. 117/119 se dicta el acto apelado.

V.- Que en fecha 31/10/2025 se elevaron los autos a la Sala "G" (PV-2025-121192347-APN-VOCXXI#TFN) y por IF-2025-121447567-APN-VOCXXI#TFN, en la misma fecha, pasaron a sentencia.

VI.- 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 N° 08001IT04000215U, oficializada en fecha 19/05/2008 (Aduana de Bs. As.) bajo el régimen de lo previsto en el Decreto N° 1001/82 (art. 31 inc. b), con vencimiento el 17/01/2009.

VII.- A esos fines, es importante reseñar algunas circunstancias que se desprenden de las actuaciones administrativas de la causa:

-**En fecha <u>02/06/2008</u>** (fs. 20) el importador realizó una presentación ante la Aduana informando que la maquinaria importada temporalmente por cauce de la DIT en trato había sido vendida a la firma CROP SRL., dando cuenta del destino final de la misma, en la planta ubicada en la localidad de Villa Ballester,

provincia de Buenos Aires. (SIGEA N° 13289-014041)

-Mediante SIGEA N° 12197-8028-2008 el importador y el Sr. Emilio Martínez, por la firma CROP S.R.L., suscriben la presentación de fecha 02/06/2008 mediante la cual solicitan a la DGA la transferencia del despacho de importación temporal N° 08001IT04000215U a la firma compradora CROP S.R.L. A continuación, informan que la maquinaria sería nacionalizada por IC83.

-Como resultado de esa presentación, **se emitió la Disposición N° 1362/08 (DV REIM, fs. 53**), **de fecha 09/06/2008**, de la que surge que-teniendo a la vista la factura N° 97041PA-03E y el despacho, al considerar que "ambas firmas han prestado conformidad" y que "se encuentran habilitadas y en condiciones de operar" ***se autorizó la transferencia de la destinación***, indicándose que debía efectuarse la nacionalización de la mercadería en el plazo de cinco días hábiles.

Que la autorización se confirió en el marco de lo previsto en el art. 264 apartado 2 del C.A., que prevé: *"1. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo o que se encontrare específicamente previsto otro tratamiento, la propiedad, posesión, tenencia o uso de la mercadería que se hallare sometida al régimen de importación temporaria no puede ser objeto de transferencia…2. Cuando existieren motivos fundados, el interesado podrá solicitar dicha transferencia y la Administración Nacional de Aduanas podrá autorizarla, previa consulta, si correspondiere, a los organismos técnicos que debieren intervenir por la índole de la operación o la especie de la mercadería. En tal caso, el nuevo responsable será considerado, a todos los efectos, como si se tratare del originario, debiendo otorgar garantía suficiente en sustitución de la oportunamente prestada. No obstante, la Administración Nacional de Aduanas, a pedido de la persona respecto de la cual se hubiera autorizado la importación temporaria, podrá permitir que la transferencia se realice bajo su responsabilidad, en cuyo caso subsistirá la garantía otorgada."*

-Mediante el despacho de importación a consumo N° 08001IC83000066Y (oficializado el día **13/06/2008**), ante la Aduana de Buenos Aires, la firma CROP SRL. Importó a consumo la máquina.

-Que de fs. 38/39 surge que la empresa CROP SRL. pagó a BUFFALO MACHINERY COMPANY LIMITED-en virtud de la factura N° 97041PA-03E-U$S 22.000 y U$S 10.000, **en fechas 29/07/2008 y 12/09/2008.**

VIII.- Que surge sin hesitación que lo que se le endilga a la aquí actora es el incumplimiento del régimen previsto en el Decreto 1001/82 (Art. 31, inc. b) (conf. Informe N° 247/2009- DV CODD), cuestión que se desprende de la motivación de la resolución aquí apelada, al considerar que *"…Sin perjuicio de lo manifestado por la encartada en el momento de contestar la vista conferida, no puede dejar de mencionarse que a fs. 29 surge que al momento oficializar (19/05/2008) la DIT 08 001 IT 04 000215 U se documento con la Factura 9704IPA-03E a nombre de la firma CROP SRL, razón por la cual la encartada no puede ahora desconocer que con tal accionar, ha quedado desvirtuado el régimen de importación temporal, considerándose a la mercadería en trato importada para consumo." (cfr. fs. 118 de las act. adm., 1° párrafo)*

Que, en consecuencia, se concluyó que el hecho de que la factura tuviera una fecha anterior a la de la oficialización del despacho (02/04/2008) implicaba-*per se*- una violación al régimen de importación temporal, merecedor de reproche infraccional (Art. 970 del C.A.)

IX.- 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"*.

En lo que atañe a la figura infraccional del 970 del C.A., la doctrina explicó que pretende evitar que, al amparo del régimen de importación o exportación temporaria, se eluda o difiera el pago de los derechos aduaneros que correspondiere abonar si la mercadería fuere importada o exportada en forma definitiva. (Conf. Cotter, Juan Patricio, Derecho Aduanero, Tomo II, La Ley, 2014, págs. 1382/1388)

Al respecto, cabe precisar 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. (Cfr. Art. 250 del C.A.)

A su turno, el art. 252 del C.A. establece que la reglamentación determinará: *"a) la mercadería susceptible de ser sometida al régimen de importación temporaria; b) la finalidad a que podrá ser destinada, siempre que no perjudicare a la actividad económica nacional; c) el lugar en que podrá cumplirse la finalidad perseguida; d) las seguridades a exigir, con carácter previo al libramiento, en garantía del cumplimiento de la obligación de reexportación para consumo dentro del plazo acordado; e) las medidas especiales de control y demás condiciones que, según el caso, se estimaren necesarias; f) el plazo de caducidad de los permisos que, cuando fuere necesario, se acordaren para la utilización de este régimen."*

En ese marco el Decreto N° 1001/82, a cuyo amparo (art. 31, inciso b) se otorgó la autorización para la importación temporaria de autos, reza: "A los fines de lo previsto en el artículo 252 del Código Aduanero y sin perjuicio de lo establecido en regímenes especiales:

1. Consideráse susceptible de ser sometida al régimen de importación temporaria la siguiente mercadería:…b) los bienes destinados a ser presentados o utilizados en una exposición, feria, congreso, competencia deportiva o manifestación similar, pertenecientes a personas residentes en el extranjero;"

X.- Que resulta claro cuál era la finalidad de la importación temporal objeto de autos: la inclusión de la máquina dentro del territorio (en los términos del art. 31 inc. b) del Decreto N° 1001/82) destinada a ser objeto de una exposición (FIMACQ, Costa Salguero), hecho no controvertido en el caso.

Que, ahora bien, mucho antes del vencimiento del plazo, tampoco se encuentra controvertido que la firma CROP SRL.-a quien le fuera transferida la destinación-importó a consumo la mercadería.

A la luz de todo lo expuesto precedentemente, cabe concluir que el hecho de que la fecha de la factura sea anterior a la de la oficialización del despacho de importación no tiene incidencia ni lesiona la finalidad del régimen, la cual, como ya se hizo notar, fue efectivamente cumplida.

XI.- Que, frente a ello, es claro que únicamente nos encontramos frente a una infracción de carácter formal, por lo que corresponde su reencuadramiento en los términos del art. 972, apartado 1 del C.A.

A mayor abundamiento, en el precedente “Exterran Argentina S.R.L.”, en el que tuve la oportunidad, junto a la Dra. Sarquis, de emitir un voto conjunto como subrogantes en la Sala “E” y que puede aplicarse *mutatis mutandis* al de autos, también se reencuadró el hecho, el que derivó en la aplicación del 972 del C.A. y no del 970 del mismo cuerpo legal. (sentencia de fecha 15/12/2015, Expte N° 29.635-A)

En ese caso también se juzgaba una posible violación a las previsiones del Decreto 1001/82 y lo que prevaleció fue el criterio de la no afectación de la finalidad. Ese precedente fue confirmado por la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala IV), en fecha 17/11/2016.

A esos fines, teniendo en cuenta la referida previsión normativa, resulta aplicable una multa equivalente al uno (1%) por ciento del valor en aduana de la mercadería en infracción, el que equivale a U$S 45.758,16, equivalente a U$S 457,58.

Al aplicar el tipo de cambio (fs. 66, 3,111) el valor determinado en pesos **es de $1.453,53.**

Teniendo en cuenta la nimiedad del monto al que se arriba, cabe destacar lo manifestado por el Dr. Cotter respecto del principio de bagatela “La posibilidad de eximir de sanción al sujeto cuando la presunta infracción fuese mínima o ella no revistiera gravedad ha sido receptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Al comentar este pronunciamiento Spisso sostiene que el principio de insignificancia o bagatela tiene raíz constitucional agregando que toda pena que no guarde proporción razonable con la entidad de la conducta reprochable penalmente es inconstitucional por entidad con el principio de razonabilidad de las leyes. Adherimos plenamente a estos conceptos; la graduación de la pena debe tener una relación directa con el reproche que merezca la conducta.”. (Cotter, Juan Patricio, Las infracciones aduaneras, pág. 183 Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013)

En virtud de lo expuesto, y en función de la insignificancia del monto de la multa, considero que debe dejarse sin efecto la infracción imputada, por aplicación del principio de “bagatela”.

XII.- La Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal opinó que el principio de bagatela “…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…” (Cfr. Sala III, “Kimberly Clark Argentina SA-TF 35045-A C/ DGA S/ recurso directo de organismo externo”, 06/03/2025)

Su creación es eminentemente pretoriana por vía jurisdiccional. (conf. Sala III causa 36215/2012 “Anilinas Americanas Versanil S.A (TF 24581-A) c/ DGA”, sentencia del 19/11/2013, citada en Agro Aceitunera SA TF 24643-A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, 30/08/2016) pero los fines que lo inspiran pueden encontrarse en normas dictadas por la propia Administración, tales como las instrucciones generales que disponen el archivo de la multa por bajo monto.

En esos precedentes-criterio que comparto-la alzada concluyó que “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 exculpar a la parte de la infracción cometida, pues la afectación al bien jurídico tutelado es tan escasa que no es

posible aplicar la pena sin afectar la proporcionalidad que debe guardar con el disvalor jurídico de la conducta típica…”

XIII.- Este principio fue aplicado por diversas Salas de este Tribunal Fiscal en diversas oportunidades (Sala E en el expediente Nº 17.847-A, “REGA S.A. c/ D.G.A. s/ apelación”, del 18/02/2004, y en el expediente N° 18.188-A ,“POLIMETAL S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”; sentencia del 26/08/2004; Sala “F” en los expedientes Nros. TFN Nº 27.115-A “Sarkis Kircos SACIFI”, del 18/10/2023 y causas citadas en ese pronunciamiento Nros. 32.184-A, “MANUFACTURA DE MOTORES ARGENTINOS S.R.L c/ D.G.A. s/ apelación”, 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; Sala “G” “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”.

Es claro que el monto resultante es, a todas luces, insignificante y da lugar a la aplicación del principio en trato.

Que por la forma en la que se resuelve la presente, no cabe expedirse sobre las restantes cuestiones planteadas.

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

1).- REENCUADRAR la infracción y, en consecuencia, determinar la multa impuesta en la Resolución DE PRLA N° 5836/2018 en los términos del art. 972 ap. 1 del C.A. y fijar la misma en el 1% del valor en aduana de la mercadería, en la suma de **PESOS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES CON 53 CVOS. ($1.453,53).**

2).- REVOCAR la multa determinada en el artículo anterior en virtud del principio de insignificancia o bagatela.

3).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a V del voto del Dr. Segura, a los que me remito por motivos de brevedad.

II.- Así planteado el asunto, corresponde señalar que la determinación de los hechos constitutivos de una infracción aduanera y su calificación jurídica son materias que integran el ámbito propio y primario de la autoridad administrativa. En tal sentido, acreditada en la causa la existencia de una sanción administrativa dictada en ejercicio de esas competencias, no resulta procedente efectuar un reencuadre de la figura infraccional prevista en el artículo 970 del Código Aduanero al artículo 972 del mismo cuerpo legal, toda vez que ello importaría sustituir el criterio adoptado por la Administración en el ejercicio de sus potestades sancionatorias.

Por lo expuesto, y no compartiendo la propuesta de reencuadramiento de la infracción, corresponde revocar la Resolución DE PRLA N° 5836/2018.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- Revocar la Resolución DE PRLA N° 5836/2018.

2).- Costas a la DGA.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1).- REENCUADRAR la infracción y, en consecuencia, determinar la multa impuesta en la Resolución DE PRLA N° 5836/2018 en los términos del art. 972 ap. 1 del C.A. y fijar la misma en el 1% del valor en aduana de la mercadería, en la suma de **PESOS MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES CON 53 CVOS. ($1.453,53).**

2).- REVOCAR la multa determinada en el artículo anterior en virtud del principio de insignificancia o bagatela.

3).- Costas a cargo del Fisco.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.31 21:38:58 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: 2025.10.31 22:04:21 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: 2025.11.03 13:24:56 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: 2025.11.03 13:25:49 -03:00