Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-36640875-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Abril de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2021-26343225- -APN-SGASAD#TFN; INDUCA S.A.C.I.I. y F.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: "**INDUCA S.A.C.I.I. y F. c/ D.G.A. s/recurso de apelación",** Expediente Electrónico **N° EX-2021-26343225- -APN-SGASAD#TFN**,

El **Dr. Miguel N. Licht** dijo:

I.- ANTECEDENTES DEL CASO

El presente se origina en la condena impuesta a la firma "INDUCA S.A.I.C.I." por infracción al artículo 970 del Código Aduanero (CA). En virtud de dicha infracción, se la intimó al pago de: a) $28.551,11 en concepto de multa; b) USD 9.297,01 en concepto de tributos y c) $17.051,21 en concepto de IVA adicional e impuesto a las ganancias.

II.- RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR LA ACTORA

Contra dicho pronunciamiento, la encartada interpone recurso de apelación, solicitando que se declare la nulidad con fundamento en que la resolución recurrida no cumplió con la Instrucción General N° 9/2017. Sostiene que la liquidación de tributos efectuada no se ajusta a lo exigido en el inciso d) del artículo 1094 del CA. Asimismo, manifiesta que el procedimiento sustanciado en tiempo irrazonable en contravención con garantías fundamentales del debido proceso. En ese sentido, resalta que la causa aún permanece pendiente de resolución ante este tribunal y que, eventualmente, podría prolongarse ante la Cámara Contencioso Administrativa Federal.

Respecto de la cuestión de fondo, alega el cumplimiento del régimen de importación temporal- Sostiene que ha dado cabal cumplimiento, enfatizando el plazo transcurrido desde la oficialización de la DIT (Destinación de Importación Temporal).

Por lo demás, indica que la liquidación efectuada por el servicio aduanero resulta errónea, ya que el cálculo debió efectuarse únicamente sobre la mercadería en infracción y no sobre la totalidad de la operación. Objeta la inaplicabilidad del reclamo por IVA adicional e impuesto a las ganancias, por considerar que dichos conceptos no corresponden en la presente causa. Cuestiona la formulación del cargo en dólares estadounidenses, alegando que el mismo debería haberse expresado en moneda local conforme la normativa vigente. Por último, la actora ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita la revocación del fallo aduanero, con imposición de costas a la parte vencida.

III.- Por su parte, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo. Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, explica que no corresponde aplicar en el presente caso la Instrucción General AFIP N°9/17, atento a que la misma comenzó a tener vigencia mucho tiempo después del dictado de la resolución aduanera condenatoria. Descarta los planteos de prescripción y plazo razonable impulsados por la actora. Señala que la actora se hizo acreedora de los beneficios otorgados por el régimen de importación temporaria con el compromiso de reexportar o nacionalizar la mercadería dentro de los plazos fijados por el servicio aduanero. Sostiene que la infracción se imputa sobre el total de la mercadería amparada en la DIT y no sobre una parte como pretende la actora. Rechaza los agravios esgrimidos por la apelante con relación al reclamo por IVA adicional, impuesto a las ganancias y la emisión del cargo formulado en dólares. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Previo a todo análisis, es pertinente recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

V.- ANÁLISIS DEL AGRAVIO RELATIVO A LA VIOLACIÓN DEL PLAZO RAZONABLE

Sentado lo anterior, corresponde examinar, en primer término, el agravio planteado por la actora en relación con la supuesta violación de la doctrina del plazo razonable, alegando que el proceso ha excedido los límites temporales admisibles dentro de un procedimiento sancionatorio.

VI.- EL PLAZO RAZONABLE COMO GARANTÍA CONSTITUCIONAL Y CONVENCIONAL

El artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional otorga jerarquía constitucional a diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos, entre ellos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH). En este marco, el artículo 8, inciso 1°, del Pacto de San José de Costa Rica consagra el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable. Asimismo, el artículo 25 de la Convención garantiza el derecho a una tutela judicial efectiva, asegurando que ningún acto del Estado—ya sea de carácter administrativo o jurisdiccional—pueda lesionar derechos fundamentales sin la posibilidad de una pronta y adecuada revisión.

A nivel constitucional, el artículo 18 de la Carta Magna establece el derecho a la defensa en juicio, el cual comprende el acceso a una resolución judicial dentro de un plazo razonable. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha enfatizado este principio en diversos precedentes, señalando que:

“La garantía constitucional de la defensa en juicio incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal” (Fallos: 272:188; 300:1102; 332:1492 y 335:1126).

Asimismo, el Máximo Tribunal ha reiterado que el Estado no puede someter a un individuo a esfuerzos repetidos para obtener una condena, prolongando su situación de incertidumbre y exponiéndolo a un proceso prolongado con consecuencias adversas en su vida personal y profesional (Fallos: 272:188 y 335:1126).

VI.1.- APLICACIÓN DEL PLAZO RAZONABLE EN PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Cabe destacar que la garantía del plazo razonable no se circunscribe exclusivamente al ámbito penal, sino que resulta aplicable a toda clase de procedimientos en los que se encuentren en juego derechos fundamentales. En este sentido, la CSJN ha afirmado que:

*“*En un Estado de derecho, las garantías del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos no se limitan exclusivamente a los tribunales judiciales, sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública con funciones materialmente jurisdiccionales*”* (Fallos: 335:1126).

En línea con esta interpretación, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) ha sostenido en el caso *Tribunal Constitucional vs. Perú* (sentencia del 31 de enero de 2001, párr. 71) que:

"Cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un 'juez o tribunal competente' para la determinación de sus derechos, esta expresión se extiende a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que tenga la facultad de resolver sobre derechos y obligaciones."

Esta doctrina ha sido ratificada en otros precedentes, como el caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá* y en la Opinión Consultiva OC-9/87 sobre garantías judiciales en Estados de Emergencia.

VI.2.- CRITERIOS PARA DETERMINAR LA RAZONABILIDAD DEL PLAZO PROCESAL

La Corte IDH, en consonancia con la Corte Europea de Derechos Humanos, ha desarrollado un conjunto de criterios para determinar si un proceso ha excedido el plazo razonable, los cuales han sido adoptados por la CSJN (Fallos: 335:1126). Estos criterios son:

a) La complejidad del asunto: Un proceso con múltiples partes, pruebas técnicas o cuestiones jurídicas novedosas puede justificar una mayor extensión temporal.
b) La actividad procesal del interesado: Se evalúa si la demora ha sido causada por maniobras dilatorias o falta de diligencia de la parte afectada.
c) La conducta de las autoridades judiciales o administrativas: Se analiza si el retraso es atribuible a la inactividad del órgano que debe resolver el caso.

La Corte IDH ha destacado que la determinación del plazo razonable no puede reducirse a un número fijo de días, meses o años, sino que debe evaluarse en función de las circunstancias del caso y los criterios antes mencionados (caso *Genie Lacayo vs. Nicaragua*, sentencia del 29 de enero de 1997, párr. 77; caso López Álvarez vs. Honduras, sentencia del 1° de febrero de 2006, párr. 132).

En este sentido, la CSJN ha señalado que:

"La garantía de obtener un pronunciamiento sin demoras indebidas no puede traducirse en un número fijo de días, meses o años" (Fallos: 330:3640).

VII.- ANÁLISIS DEL PLAZO TRANSCURRIDO EN INSTANCIA ADMINISTRATIVA

Del examen de las actuaciones administrativas surge que el presunto incumplimiento del régimen de importación temporaria, derivado del vencimiento del plazo otorgado para la exportación de la mercadería involucrada en autos, tuvo lugar el 12 de agosto de 2006. En consecuencia, el plazo de prescripción de la acción del Fisco operó entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2011.

Ahora bien, al analizar la tramitación del procedimiento sancionatorio, se advierte que:

- El sumario administrativo fue iniciado el 20 de diciembre de 2011, es decir, once meses antes del vencimiento del plazo de prescripción.
- La corrida de vista de lo actuado se ordenó recién el 13 de octubre de 2016, es decir, casi cinco años después del inicio del sumario.
- Posteriormente, el 19 de diciembre de 2016, el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dictó la Resolución DE PRLA N° 6923/2016.
- Sin embargo, la actora tomó conocimiento de dicha resolución el 8 de marzo de 2021, es decir, más de cuatro años después de su dictado y catorce años después del inicio del cómputo de la prescripción (conforme constancias de fs. 71 de las actuaciones administrativas).

VIII.- LA NOTIFICACIÓN TARDÍA Y SU IMPACTO SOBRE EL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE

En ese estado de cosas, no puede pasarse por alto que la notificación de la resolución aquí apelada se produjo con una demora manifiesta e injustificada, sin que en las actuaciones administrativas conste algún motivo que justifique semejante dilación.

Sucede que, en efecto, el paso del tiempo en un procedimiento administrativo no es una mera cuestión numérica, sino que impacta directamente sobre la seguridad jurídica y el ejercicio efectivo de los derechos fundamentales. Ciertamente, el administrado no puede quedar indefinidamente sometido a la incertidumbre de una eventual gravamen, sin que exista una actuación diligente por parte de la Administración.

En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha enfatizado que el derecho a obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas es un corolario del derecho de defensa en juicio, consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 272:188; 300:1102; 332:1492; 335:1126).

VIII.1.- RELEVANCIA DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY N° 27.742 ("BASES")

El análisis de este caso debe necesariamente considerar las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.742 de “Bases y Puntos de Partida para la Libertad de los Argentinos” (en adelante, ley “Bases”), la cual incorporó cambios sustanciales en la Ley N° 19.549 de Procedimientos Administrativos (LPA).

En particular, la reforma introdujo el artículo 1° bis, que establece los principios fundamentales del procedimiento administrativo, entre ellos:

- Juridicidad
- Razonabilidad
- Derecho a un plazo razonable

Este último principio exige que los procedimientos administrativos se tramiten y concluyan en un tiempo adecuado, garantizando así la tutela administrativa efectiva.

La ley Bases no solo refuerza la exigencia de plazos razonables y notificación oportuna, sino que también establece un marco normativo que impone mayor rigurosidad en el cumplimiento de los principios de celeridad y eficiencia en la actuación administrativa.

VIII.2.- RESPONSABILIDAD DEL TRIBUNAL EN LA GARANTÍA DEL PLAZO RAZONABLE

En virtud de lo expuesto, este Tribunal tiene el deber de garantizar el respeto por los principios de celeridad, razonabilidad y eficacia en los procedimientos administrativos. La inusitada demora en la notificación de la resolución aquí apelada no solo contraviene el principio de razonabilidad, sino que también podría interpretarse como una vulneración del derecho a la tutela administrativa efectiva.

Resulta inadmisible que un procedimiento administrativo como el de la especie se prolongue por catorce años sin una justificación razonable, generando una incertidumbre injustificada sobre la situación del administrado. Este tipo de dilaciones atentan contra el principio de legalidad y seguridad jurídica, fundamentos esenciales del Estado de derecho.

Por lo tanto, corresponde reconocer que la extensa demora en la tramitación y notificación del acto administrativo impugnado afecta de manera directa las garantías constitucionales y convencionales del administrado, lo que debe ser ponderado a los fines de la resolución del presente caso.

IX.- VULNERACIÓN DEL DERECHO AL PLAZO RAZONABLE Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS

En virtud de lo expuesto, la dilación en la notificación de la resolución apelada trasciende la mera tardanza administrativa, configurándose como una vulneración del derecho fundamental a obtener un pronunciamiento en un plazo razonable.

En efecto, la inacción de la Administración en la tramitación del procedimiento ha comprometido gravemente la seguridad jurídica y el derecho de defensa de la actora, principios fundamentales para la tutela judicial efectiva.

Por lo tanto, corresponde hacer lugar al planteo esbozado por la actora y revocar la resolución apelada, en virtud de la violación del derecho a un proceso dentro de un plazo razonable.

X.- INNECESARIEDAD DEL ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN DE FONDO

Dado que la presente resolución se sustenta en la afectación de garantías procesales esenciales, resulta innecesario adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo. La declaración de nulidad de la resolución apelada torna abstracta toda discusión sobre la liquidación de tributos y la aplicación del régimen sancionatorio.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA N° 6923/2016, dictada en las Actuaciones N°12210-925-2010 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Los antecedentes de la causa se encuentran adecuadamente reseñados en los considerandos I a III del voto del Dr. Licht, a cuyos términos me remito por motivos de brevedad.

II.- Que en primer término, corresponde resolver el agravio de la actora respecto de que el auto de apertura de sumario no cumple con las exigencias establecidas en los arts. 1090 y 1094 del C.A., lo que vulnera su derecho de defensa, y que por tal razón, el auto de instrucción de sumario careció de efectos interruptivos.

Que los actos que se desarrollan en el sumario en las infracciones aduaneras comienzan con el auto de apertura del sumario, que debe iniciar o impulsar los procedimientos de investigación sin que ello signifique que dichos procedimientos deban agotarse al dictarse ese auto de apertura. Más bien, las diversas investigaciones y procedimientos pueden prolongarse por períodos que pueden, en ciertas oportunidades, resultar más o menos extensos.

Que de las actuaciones administrativas resulta que se formula denuncia por infracción al art. 970 del C.A., con relación al DIT N° 05 073 IT14 00 2152 G,

con vencimiento el 12/08/2006. A fs. 4 obra el sobre contenedor del DIT involucrado con su documentación complementaria. A fs. 6 la División Verificación indica la P.A., valor de la mercadería y alícuotas aplicables. A fs. 7, con anterioridad al dictado del auto de apertura de sumario, se practica liquidación de tributos. A fs. 10 en fecha 20/12/2011 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por infracción al art. 970 del C.A., y en dicho acto se identifica la infracción endilgada, el posible imputado y la destinación aduanera que motivara la denuncia.

Que en ese sentido, el auto de apertura del sumario por infracción al art. 970 del C.A., y el proveído por el que se ordena correr vista a la importadora se ajustan en un todo a las normas que rigen el procedimiento para las infracciones previsto en el Capítulo Tercero, Título Segundo de la Sección XIV del Código Aduanero (art. 1094 y cctes.).

III.- Que, declarada la validez del auto de apertura del sumario, y previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, corresponde analizar la procedencia de la acción del fisco para imponer penas y para percibir el cobro de tributos, y en consecuencia,

expedirse sobre la prescripción o no de tales acciones, planteo que fue formulado por la recurrente en su recurso de apelación.

IV.- Que en relación a la prescripción de la acción de fisco para imponer penas, el art. 934 del C.A expresa *"La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el art. 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934 y, específicamente, determina que "*La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera*" y el art. 938 del mencionado plexo normativo establece que para que la comisión de otra infracción o de un delito aduanero tengan efecto interruptivo debe mediar, a su respecto, resolución o sentencia condenatoria firme o bien cuando surgiere la existencia de una infracción o de un delito aduanero, que se hubiere cometido con posterioridad a la infracción investigada y no mediare a su respecto resolución o sentencia firme, la prescripción no podrá resolverse y su término se suspenderá hasta tanto no se dictare aquella.

Que, de este modo, el curso del plazo de la prescripción para imponer penas, comenzó a correr el **01/01/2007** (teniendo en cuenta que el vencimiento de la importación temporaria se produjo, el 12/08/2006) y vencía el **31/12/2011**. No obstante, el dictado del auto de apertura de sumario en fecha **20/12/2011** interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) del C.A.) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr el **21/12/2011** y el nuevo vencimiento ocurría el **20/12/2016**.

Que en relación con la posible comisión de otra infracción aduanera o delito aduanero, cabe reseñar que en las act. adm obra impresión de pantalla de la consulta efectuada al registro de infractores que da cuenta de que la aquí actora no registraba antecedentes infraccionales computables (fs. 63 act. adm.).

Que por último, se analizará lo dispuesto por el art. 937 inc. d) del C.A. en cuanto a que la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera.

Que teniendo en cuenta que la resolución aduanera DE PRLA Nº 6923/16 apelada en autos fue dictada con fecha **19/12/2016,** el plazo de prescripción se interrumpió con el dictado de dicha resolución. El nuevo plazo prescriptivo de cinco años comenzó a correr al día siguiente de su dictado, es decir, el **20/12/2016**, y en ese sentido, la resolución aduanera fue notificada el **03/03/2021** con anterioridad al vencimiento de tal plazo, encontrándose actualmente suspendido en virtud de la interposición del presente recurso de apelación (art. 936 del C.A.).

Que, como consecuencia de todo lo expresado, la acción del fisco para imponer penas no se encuentra prescripta.

V.- Que respecto de la acción del fisco para percibir el cobro de los tributos, el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción en los arts. 803 y concordantes.

Que el art 803 del C.A. dispone que el plazo de prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera es de cinco años. El art. 804 del C.A. establece que el plazo de la prescripción comienza a correr a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado.

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **12/08/2006** (fecha de vencimiento de la destinación suspensiva), y que, por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción comenzó a correr el **01/01/2007** y vencía el **31/12/2011**.

Que dicho plazo, se suspende -en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha **20/12/2011,** hasta ese momento

habían transcurrido *4 años, 11 meses y 19 días* del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *12 días*, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 20/12/2011) "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...".*

Que, no cabe duda de que la decisión a la que la norma hace referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa "decisión" -la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.- ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución DE PRLA N° 6923/16 dictada el **19/12/2016**.

Que, en ese orden de ideas, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre el **20/12/2011** (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el **19/12/2016** (fecha del dictado de la resolución aduanera).

Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *"recayere"* la *"decisión"*, sin que el texto aluda a su notificación.

Que entonces, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el **20/12/2016**. Es decir, que desde allí comenzó a correr los *12 días* que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (12 días) *se cumplió el* **31/12/2016**, sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria).

Que, en ese sentido, cabe destacar que el único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que, por lo demás, la aludida notificación se efectuó en fecha **03/03/2021**, es decir cuando ya había vencido ampliamente el plazo prescriptivo.

Que, en este punto resulta oportuno señalar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera"*, a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación -al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos; en armonía, a su vez, con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A.). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria -prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.- forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, por lo expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos. Con costas.

VI.- Que, por otro lado, cabe destacar que a la fecha del dictado de la resolución aduanera en crisis se encontraba vigente la Instrucción General 11/16 (DGA), tal como lo reconoce la actora en su escrito de apelación.

VII.- Que, en este caso, no resulta de aplicación al caso la doctrina jurisprudencial invocada por la recurrente referida al "plazo razonable" establecida por la CSJN en los autos "Bossi y Garcia S.A. (TF 5932-A) c/DGA" del 08/11/2011 y "Losicer, Jorge Alberto y Otros c/BCRA" del 26/06/2012, atento que en la primera de las causas se trataba de un procedimiento recursivo que se había prolongado durante más de veintitrés años y en el segundo, de un sumario administrativo que se extendió hasta casi veinte años.

VIII.- Que en este estado del análisis, es dable recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la resolución del caso (Fallos: 300:522, 1163; 301:602; 302:1191, entre muchos otros).

IX.- Que abordando ahora el tema de fondo, la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 05 073 IT14 00 2152 G, de la firma INDUCA S.A.C.I.I. Y F., oficializada el 11/08/2005 al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 12/08/2006.

Que ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., condenándose a la actora mediante la resolución aduanera aquí apelada.

X.- Que el artículo 250 del C.A. establece quo: *"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".* Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

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 coma consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria".* Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados a demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que, asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto N° 1439/96 (Res. 72/92) —a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos—, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación pan consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria".*

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. —eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida— en el o los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

XI.- Que, previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a **la importancia del C.T.C.** en los regímenes de importación temporaria.

Que tanto el referido Decreto N° 1439/96 como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaria de Industria.

Que, al respecto, establecen: *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)".* (Art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. N° 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracci6n bajo análisis.

Que tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que así las cosas, el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en **el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92.** En tal anexo se establece que, además del N° de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A que en él se detalla.**

Que en síntesis, es en virtud de esos datos que surgen del certificado, (cuyo contenido, se encuentra definido en el Anexo III al Res. SIC. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que en tales condiciones, existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos. Mermas. Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"****(conf.* Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. N° 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de tipificación y Clasificación (CTC) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen".*

XII.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa a fin de verificar

si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación total del D.I.T. bajo análisis.

Que en ese entendimiento del asunto, no consta en autos que la apelante haya presentado la documentación exigida por el servicio aduanero para acreditar la reexportación de la mercadería dentro del plazo y en la forma establecida.

Que, al contestar la vista en sede aduanera la recurrente acompañó copias de los permisos de embarque que acreditarían la cancelación del DIT en trato (ver fs. 35/45 de las act. adm.). Sin embargo, a fs. 62, la Sección Operativa y Registro informó que "atento la presentación efectuada por la recurrente y conforme a lo solicitado a fs. 60 por esa dependencia, se remiten los presentes en devolución, ratificándose la denuncia formulada en su oportunidad, toda vez que no se aporta los CTC definitivos correspondientes, por lo que no se puede determinar la reexportación de la mercadería".

Que así las cosas, la prueba producida en esta instancia que obra embebida en IF-2023-31271261-APN-SGASAD#TFN e IF-2023-31290904-APN-SGASAD#TFN, no logró desvirtuar la imputación formulada ya que refiere a los prints de pantalla de los permisos de embarque que oportunamente fueron analizados por el servicio aduanero y que no resultaron suficientes para acreditar reexportación de la mercadería en cuestión.

Que en efecto, en los permisos glosados a fs. 35/45 de las act. adm. se invocó el CTC N° 2625/05 que no fue presentado en sede aduanera así como tampoco ante esta instancia. Véase que por el DIT cuestionado se importa la PA 3921.90.29.929K en una unidad de medida y cantidad que difiere de la PA, unidad de medida y cantidad que se exporta a través de los permisos de embarque agregados por la actora.

Que por lo tanto, el hecho de no contar con tal documento impide considerar la cancelación del DIT en trato. Este incumplimiento por parte de la apelante resulta ser motivo suficiente para confirmar la condena impuesta en sede aduanera, ya que, al invertirse la carga de la prueba y no habiendo la importadora presentado ningún tipo de documentación al efecto, corresponde atribuirle la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA.

Que en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91).

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el art. 1° de la resolución apelada en cuanto condena a la recurrente por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de pesos veintiocho mil quinientos cincuenta y uno con once centavos ($ 28.551,11). Con costas a la actora.

Por ello, **VOTO POR:**

1. Declarar prescripta la acción del fisco parar perseguir el cobro de tributos, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 05 073 IT14 00 2152 G, por la firma INDUCA S.A.C.I.I. Y F., en la Actuación SIGEA N° 12210-925-2010, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. Costas a la DGA.
2. Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA Nº 6923/16 dictada en la Actuación Nº 12210-925-2010, en cuanto condena a la importadora INDUCA S.A.C.I.I. Y F., al pago de una multa, por la suma de PESOS VEINTIOCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y UNO CON ONCE CENTAVOS ($ 28.551,11) por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. Costas a la actora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Declarar prescripta la acción del fisco parar perseguir el cobro de tributos, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 05 073 IT14 00 2152 G, por la firma INDUCA S.A.C.I.I. Y F., en la Actuación SIGEA N° 12210-925-2010, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. Costas a la DGA.
2. Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA Nº 6923/16 dictada en la Actuación Nº 12210-925-2010, en cuanto condena a la importadora INDUCA S.A.C.I.I. Y F., al pago de una multa, por la suma de PESOS VEINTIOCHO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y UNO CON ONCE CENTAVOS ($ 28.551,11) por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. Costas a la actora.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.04.08 15:16:31 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: 2025.04.08 16:16:03 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.04.08 18:44:20 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.08 18:45:53 -03:00