Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-78349241-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expte. 30.692-A; TELNET ELECTRÓNICA S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales titulares de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14a. Nominación), bajo la presidencia del vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"TELNET ELECTRÓNICA S.R.L. c/DGA s/recurso de apelación ", Expte. 30.692-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** TELNET ELECTRÓNICA S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución DE PRLA 3763/11, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 12034-517-2006, que la condenó por la comisión de la infracción del art. 970 del CA con relación a la DIT 01073IT14000886Y. Explica que ha cumplido debidamente con la obligación de reexportar la mercadería, a través de los permisos de embarque de exportación 01073EC03005483M, 01073EC03006180H, 01073EC03004991P y 01073EC03004682M, habiendo presentado en tiempo y forma toda la documentación que lo acredita. Señala que la imputación de la Aduana se basa exclusivamente en la mera circunstancia de no acompañar el CTC aplicable al caso, siendo que su eventual ausencia solo podría afectar al porcentaje de las mermas y pérdidas, pero de ninguna manera puede pretenderse que no se encuentre cumplido el objeto de la admisión temporal. Opone excepción de prescripción de la acción penal y tributaria, realizando un comentario al fallo plenario "Hughes Tools S.A. c/ANA". Finalmente ofrece prueba, plantea la improcedencia del derecho adicional de importación, impugna la determinación tributaria, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana****:* Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (43/49). Realiza la negativa de rigor y relata brevemente los hechos. Contesta el planteo de prescripción, citando lo resuelto por la Corte Suprema en la causa "WONDERLAND S.R.L. c/Aduana de Rosario s/demanda contenciosa". Luego se expresa sobre el aspecto infraccional, indicando que conforme establece el decreto 1439/96 el beneficiario del régimen deberá obtener un certificado de tipificación y clasificación –CTC-, concluyendo que la actora no ha dado cumplimiento con los requisitos legales. Recuerda que en estos casos la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Contesta el planteo efectuado respecto del derecho adicional y agrega que el servicio aduanero se encuentra habilitado para actuar como agente de retención del IVA y de ganancias. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Finalmente hace reserva de caso federal, ofrece prueba y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 55 se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba. A fs. 66/68, 72/79 y 85/138 obran respuestas a los oficios de parte del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. El 04.07.25 se elevan los autos a la Sala "E". El 16.07.25 se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones administrativas SIGEA 12034-517-2006 se inician con la solicitud de devolución de la garantía afectada a la DIT 01073IT14000886Y. A fs. 2 obra acta de denuncia 156/03, por presunta comisión a la infracción prevista en el art. 970 del CA. A fs. 4 obra acta de citación a la firma importadora. A fs. 6 obra el sobre contenedor de la DIT 01073IT14000886Y. A fs. 8 se determina la valoración correspondiente a la mercadería en infracción. A fs. 13 se dispone la instrucción de sumario contencioso. A fs. 19/21 se agregan los sobres contendores de las destinaciones de exportación 01073EC03005483M, 01073EC03006180H y 01073EC03004991P. A fs. 36 se incorpora el sobre contendor de la destinación 01073EC03004682M. A fs. 40 se determinan los tributos y la multa. A fs. 43 se ordena correr vista de lo actuado, lo que se notifica el 27.05.11. A fs. 60/76 la actora contesta la vista. Finalmente, a fs. 109/111 obra la resolución DE PRLA 3763/11, apelada en autos.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -3673/11-, en cuanto condena a TELNET ELECTRÓNICA S.R.L. por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA, se ajusta a derecho.

V.1.- Con relación a la destinación de importación temporaria, el artículo 250 del CA establece 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"*. Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen de importación temporaria para los beneficiarios de este es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado al efecto.

En cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. sanciona al que *"no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria"*. En estos casos, la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente, el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce la inversión de la carga de la prueba.

Sentado ello, cabe destacar que la destinación involucrada en autos fue documentada en los términos del decreto 1439/96 -que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial- en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual. La mercadería importada de acuerdo con este régimen no paga los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las demás tasas retributivas de servicios.

Por su parte, la resolución ANA 479/95, vigente a la fecha de oficialización de la destinación, enumera la documental requerida a los fines de la cancelación de la importación temporaria, esto es, el permiso de embarque correspondiente a la reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante, en el cual se debe consignar *"... lo relativo al Certificado de Tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número de DIT (Aduana de registro-dígito), clase y cantidad de la mercadería importada, comprendida en la que se exporta y el vencimiento de la importación temporaria"* (Anexo III, punto 3.3.3.).

Para acceder a dicho beneficio, el decreto 1439/96 impone al beneficiario la obligación de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación -CTC- que emite la Secretaría de Industria de acuerdo con las declaraciones de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por el importador. Al respecto, el art. 14 del citado decreto establece que: "*El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto*

deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)". El CTC es el documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través de este, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Asimismo, de acuerdo con lo previsto por el Anexo III a la Resolución S.I.C. 18/92, en los CTC debe individualizarse tanto la posición arancelaria del insumo importado en forma temporaria como la del producto para el cual es emitido. De esta manera, el certificado describe cuál es la mercadería que se exporta e indica expresamente su posición arancelaria. Se recuerda 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).

V.2.- Teniendo en consideración la normativa antes reseñada y las constancias de autos, resulta que mediante la destinación 01073IT14000886Y la actora documentó la importación temporaria de 1698 unidades de circuitos integrados y microestructuras electrónicas clasificados en la PA 8542.13.28.900B, que comprende 198 unidades del modelo EPMM71880C10015 (sub ítem 1) y 1500 unidades del modelo M980 02P (sub ítem 2), operando el vencimiento del plazo para reexportar el 13.05.02.

Al momento de contestar la vista en instancia administrativa, la firma importadora manifestó que cumplió con la obligación de reexportar la mercadería introducida temporalmente mediante las destinaciones de exportación (PE) 01073EC03005483M, 01073EC03006180H, 01073EC03004991P y 01073EC03004682M, que se encontraban agregadas al expediente administrativo de manera previa a la corrida de vista (ver fs. 19, 20, 21 y 36 de las act. adm.). No obstante, debe destacarse que la importadora no acompañó el correspondiente certificado de tipificación y clasificación arancelaria (CTC), lo que le impidió al servicio aduanero determinar si las descargas realizadas a través de los PE de exportación señalados eran correctas.

Dicho esto, la falencia apuntada fue subsanada ante esta instancia, por la vía de oficios al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, quién acompañó copias autenticadas de las solicitudes de CTC identificadas bajo los números 061-006743/01 y 061-006742/01, que pueden verse a fs. 94/135 de autos.

De la compulsa de toda la documentación se desprende que: (i) mediante el PE 01073EC03006180H se descargó la cantidad de 216 unidades, correspondiente al sub ítem 2 de la DIT; (ii) mediante el PE 01073EC03004991P se descargó la cantidad de 18 unidades –incluyendo las mermas- correspondientes al sub ítem 1 y 270 unidades –incluyendo las mermas- correspondientes al sub ítem 2 de la DIT; (iii) mediante el PE 01073EC03004682M se descargó la cantidad de 180 unidades correspondientes al sub ítem 1 y 526 unidades correspondientes al sub ítem 2 de la DIT; y (iv) finalmente, en lo que respecta al PE 01073EC03005483M, se destaca que si bien el sobre contenedor de la destinación luce a fs. 19, su interior se encuentra vacío, por lo que no es posible verificar su descarga. Se recuerda aquí, tal como se apuntó *supra* en V.1.-, que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente, el cabal cumplimiento de sus obligaciones.

V.3.- En consecuencia, de acuerdo a lo recién relatado, se concluye que existen 488 unidades en infracción, correspondientes al sub ítem 2 de la destinación 01073IT14000886Y. Por ello, corresponde modificar la liquidación que luce a fs. 39 de las act. adm., conforme se detalla a continuación:

Valor en aduana en U$S de 488 u	$ 1.327,36

Derechos de importación 5%	$ 66,37
Tasa de estadística 0,5%	$ 6,64
Base IVA	$ 1.400,36
IVA 21%	$ 294,08
Total tributos en U$S	$ 367,08
Tipo de cambio	$ 3,25
Total tributos en $	**$ 1.193,01**
Base de multa en U$S -30% B.I.-	$ 110,12
Multa en $	**$ 357,90**

Se aclara que para arribar al valor en aduana de las unidades en infracción se han incorporado los gastos de seguro y flete de manera proporcional.

En virtud de la liquidación practicada, la multa se fija en la suma de $357,90 y la deuda por tributos asciende a la suma de $1.193,01, con más los intereses del art. 794 del CA, contados a partir de los diez días de la fecha de notificación de la corrida de vista.

Se destaca que en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “FRISHER S.R.L (TF 16.236-A) c/ A.N.A” corresponde excluir de la liquidación el derecho adicional previsto por el art. 23 del decreto 1439/96. Asimismo, en virtud del criterio del Máximo Tribunal en la causa “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/En-DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/Dirección General de Aduanas” corresponde excluir del cálculo de los tributos a las percepciones de IVA adicional y de ganancias, dado que según dicho precedente al encontrarse vencido el plazo para presentar la declaración jurada de los tributos, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de las mencionadas percepciones.

En relación a la aplicación de los citados precedentes de la Corte Suprema, resulta procedente la imposición de costas por su orden, en virtud de que tales pronunciamientos son de fecha posterior al dictado de la resolución objeto de apelación, como así también, a la fecha de imposición del presente recurso.

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

1.- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA 3763/11, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 488 unidades en infracción, fijando el importe de la multa en la suma de $357,90 y los tributos en la suma de $1.193,01, con más los intereses del art. 794 del CA, imponiendo las cosas en el orden causado, toda vez que el sobre contenedor de la destinación 01073EC03005483M se encuentra vacío.

2.- Revocar, respecto de las unidades en infracción, la exigencia tributaria del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y ganancias, con costas por su orden.

3.- Revocar parcialmente la resolución DE PRLA 3763/11, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 1210 unidades reexportadas, imponiendo las costas en orden causado, atento a que los CTC fueron acompañados recién ante esta instancia.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que adhiero parcialmente a lo resuelto por el Dr. Juan Manuel Soria en cuanto a:

a.- Se encuentra configurado el supuesto previsto en art 970 del CA, respecto de 488 unidades importadas temporalmente.

b.- No se encuentra configurado el supuesto previsto en art 970 del CA, respecto de 1210 unidades importadas temporalmente.

Todo ello conforme los fundamentos que expone en el Considerando V.2 de su voto.

Como también, revoca la exigencia tributaria del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y ganancias respecto de las unidades en infracción, con costas por su orden

II.- Que, los CTC (Certificados de Tipificación y Clasificación) que permiten tener por acreditada la correcta descarga recién fueron presentados en esta instancia por lo tanto es claro que la recurrente no cumplió con el procedimiento previsto en el Dto. 1439/96 en cuanto no adjuntó en tiempo y forma la documentación necesaria para tener por acreditada la reexportación de los insumos importados temporalmente mediante la DIT 01073IT14000886Y.

Que el punto 8 de la Res. ANA 479/95 indica que se debe presentar a la Aduana una declaración jurada por cada DIT conteniendo: …*Número y Año del Despacho de Importación Temporaria y Aduana por la que se registró, Permiso de Embarque: Número, dígito, año y Aduana donde se tramitó la operación Tipificación y Clasificación y Circular Interna en que fuera publicado, Detalle indicando la cantidad de mermas, residuos y sobrantes irrecuperables, Detalle indicando la cantidad de mermas, residuos y sobrantes con valor comercial, informando el número y año del Despacho de Importación y la Aduana de registro por la que se importaron definitivamente para consumo, Detalle de la cantidad de mercadería, importada para consumo, sin perfeccionamiento industrial, informando el número y año del Despacho de Importación y la Aduana de registro por la que se importó definitivamente para consumo, Detalle de la cantidad de mercadería exportada para consumo, sin perfeccionamiento industrial, informando número, año, dígito y Aduana del correspondiente Permiso de Embarque, Resumen de la declaración jurada que indique el total importado temporariamente y a consumo, exportado y las cantidades irrecuperables, y Detalle de los Certificados de Tipificación y Clasificación o copia de los mismos autenticadas por el Despachante de Aduana...*

En este orden de ideas, corresponde determinar, si la omisión resulta sancionable en alguno de los supuestos previstos en el CA, para lo cual este Tribunal es competente por aplicación de lo dispuesto en el art. 1143 de dicho plexo normativo, en cuanto lo faculta para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso, independientemente de lo alegado por las partes.

Que estimo, que dicha conducta encuadra en la infracción establecida en el art. 972 del CA, por cuanto tuvo como consecuencia la transgresión a los deberes impuestos en la legislación aduanera y la afectación al control aduanero.

El reproche aquí formulado, si bien se basa en los hechos tenidos en cuenta por el servicio aduanero en el resolutorio recurrido, no lo hace sobre la misma conducta endilgada por éste. Lo hace integrándolo con el libre accionar desplegado por la firma imputada que se reprocha como antijurídico, por la afectación de un bien jurídico tutelado que difiere de aquél que conforma el reproche aduanero. En definitiva, la condena que se impone en esta instancia comparte con aquél solamente el reconocimiento de una conducta ilícita.

Que en consecuencia corresponde reencuadrar la multa impuesta, según lo tipificado en el art. 972 del C.A. respecto de 1210 unidades, la que asciende a **$ 169,09 (pesos, ciento sesenta y nueve con 09/100.-)** Calculada sobre el valor en Aduana y el tipo de cambio utilizado en la liquidación practicada a fs. 39 act. adm. y que por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP Nro. 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

El distinto encuadre legal que se efectúa en autos, de ninguna manera afecta la garantía de la defensa en juicio, ya que se juzgaron los mismos hechos que fueron objeto de debate y prueba en la tramitación del sumario, y encuentra su justificación en la naturaleza del proceso, en el que prima la búsqueda de la verdad objetiva de los hechos, constituyendo un deber el encuadre de los mismos, dentro de las normas que resultan aplicables. En este sentido, la CSJN ha afirmado *que: "la normativa procesal, indispensable y jurídicamente valiosa, no se reduce a una mera técnica de organización formal de los procesos sino que, en su ámbito específico, tiene como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa enjuicio, ello no puede lograrse si se rehúye atender a la verdad objetiva de los hechos que de alguna manera aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la justa decisión del litigio"* (Fallos 302:1611). Que corresponde señalar que tampoco se está violando el principio de la *reformatio in pejus,* en atención a que el monto de la multa impuesta por el servicio aduanero es claramente superior.

III.- Corresponde, entonces, confirmar la resolución apelada en cuanto condena a la firma **TELNET ELECTRONICA S.R.L.** en los términos del art. 970 del CA respecto de 488 unidades y condenarla respecto de 1210 unidades por la comisión de la infracción establecida en el art. 972 del CA, con costas por su orden.

Por ello **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA N° 3763/11, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 488 unidades en infracción, fijando el importe de la multa en la suma de $ 357,90 y los tributos en la suma de $ 1.193,01, con más los intereses del art. 794 del CA imponiendo las costas en el orden causado, toda vez que el sobre contenedor de la destinación 01073EC03005483M se encuentra vacío.

2.- Revocar, respecto de las unidades en infracción, la exigencia tributaria del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y ganancias, con costas por su orden.

3.- Reencuadar parcialmente la resolución DE PRLA N° 3763/11, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 1210 unidades reexportadas, en cuanto condena a la firma **TELNET ELECTRONICA S.R.L.** por la comisión de la infracción tipificada en el art. 972 del C.A. atento la presentación tardía de los CTC (Certificados de Tipificación y Clasificación), condenándola al pago de la multa del 1% sobre el valor en Aduana de la mercadería en infracción, monto que asciende a la suma de **$ 169,09 (pesos, ciento sesenta y nueve con 09/100.-)** la que por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP N° 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez

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

1.- Confirmar parcialmente la resolución DE PRLA N° 3763/11, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 488 unidades en infracción, fijando el importe de la multa en la suma de $ 357,90 y los tributos en la suma de $ 1.193,01, con más los intereses del art. 794 del CA imponiendo las costas en el orden causado, toda vez que el sobre contenedor de la destinación 01073EC03005483M se encuentra vacío.

2.- Revocar, respecto de las unidades en infracción, la exigencia tributaria del derecho adicional y las percepciones de IVA adicional y ganancias, con costas por su orden.

3.- Reencuadar parcialmente la resolución DE PRLA N° 3763/11, dictada en el marco de las actuaciones SIGEA 12034-517-2006, respecto de las 1210 unidades reexportadas, en cuanto condena a la firma **TELNET ELECTRONICA S.R.L.** por la comisión de la infracción tipificada en el art. 972 del C.A. atento la presentación tardía de los CTC (Certificados de Tipificación y Clasificación), condenándola al pago de la multa del 1% sobre el valor en Aduana de la mercadería en infracción, monto que asciende a la suma de **$ 169,09 (pesos, ciento sesenta y nueve con 09/100.-)** la que por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP N° 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.18 12:51:10 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.07.18 14:28:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.07.18 14:31:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.18 14:31:42 -03:00