República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-67090223-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Julio de 2026

Referencia: 28.500-A (y acum.); BLANCO MARTÍN EDUARDO MIGUEL; Sentencia.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en los autos **“BLANCO MARTÍN EDUARDO MIGUEL c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación”**, Expediente Nº **28.500-A**, y su acumulado **“MAPA VIRULANA S.A.I.C. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación”**, Expediente Nº **28.512-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 7/16 se presenta el despachante de aduanas Martín Eduardo Miguel Blanco, por derecho propio, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 80/10 dictada en la Actuación Nº 12036-363-2008, mediante la cual se lo condenó al pago de multa de $18.814,95 por infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero, con relación a la mercadería documentada por el despacho de importación a consumo Nº 03 073 IC04 071678 F. Señala que en su carácter de despachante de aduanas oficializó el referido DI, en representación de la importadora “Mapa Virulana S.A.I.C.”, consignando que la mercadería revestía el carácter de bien de uso, pero el servicio aduanero consideró que debía ser considerada como un bien de consumo. Sostiene que documentó la importación conforme las instrucciones impartidas por la importadora. Manifiesta que no tenía motivo para controvertir esas instrucciones y, en concordancia, clasificó la mercadería en la posición arancelaria -bien de uso-. Adhiere a las defensas y pruebas que ofrezca la importadora. Afirma que ha cumplido con las obligaciones a su cargo. Cita doctrina y jurisprudencia. Invoca lo dispuesto por los arts. 902 y 908 del C.A. Solicita, en subsidio, la aplicación del principio contenido en el art. 898 del C.A. Peticiona la atenuación de la sanción impuesta en los términos del art. 916 del C.A. Hace reserva de plantear el caso federal. Ofrece prueba. Solicita que se revoque la multa aplicada, con expresa imposición de costas.

II.- Que a fs. 24/28 ref. se presenta la firma “Mapa Virulana SAIC”, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 80/10 dictada en la Actuación Nº 12036-363-2008, mediante la cual se la condenó al pago de una multa de $18.814,95 por infracción al art. 954 inc. a) del Código Aduanero, y se le intimaron tributos adeudados por $18.814,95, con relación a la mercadería documentada por el despacho de importación a consumo Nº 03 073 IC04 071678 F. Reseña los hechos. Explica que por el despacho objeto de

controversia se importaron cuchillas utilizadas para la producción de lana de acero a partir de alambre. Añade que la firma se dedica a la fabricación de virulana y guantes de látex, entre otros productos de asistencia a la limpieza, motivo por el cual, resulta claro que los bienes investigados en marras sólo se importan para su uso propio por parte de la empresa, y no para ser comercializados en el mercado interno. Agrega que la importación de cuchillas, como partes integrantes de la planta en funcionamiento de la Empresa, estaba exceptuada de las percepciones, tanto de IVA como de Impuesto a las Ganancias, por aplicación de lo dispuesto por el art. 2º, apartado 3 de la Res. DGI 3431 (actual RG AFIP 317/98) y por el artículo 2º, ap. 3, de la Res. DGI 3453 (actual Res. 3964). Seguidamente arguye la incompetencia del Administrador de la Aduana para entender en el sumario objeto de autos. Sostiene, que una vez que la Aduana procedió a despachar a plaza la mercadería pierde competencia para reclamar el pago de IVA, ya que la recaudación en dichas circunstancias le compete exclusivamente a la DGI, conforme lo expresado mediante Dictamen 1318/04 de la Dirección Asesoría Legal -AFIP y por aplicación del art. 9 ap. 3 inciso a) del Decreto 618/97. Resalta que, en virtud de lo expuesto, el servicio aduanero solo está facultado para intervenir en carácter de agente de retención y/o precepción del IVA, permaneciendo en el ámbito de la DGI, la fiscalización del modo cómo la percepción es efectuada. Cita jurisprudencia. Agrega que, mediante la Disposición N° 96 del 27/7/06, el Director General de Aduanas, ha reconocido su incompetencia para dirimir las controversias relacionadas con los pagos de IVA y de Impuesto a las Ganancias establecidas por las Res. Grales. 3431/91 y 3543/92 de la DGI. Sostiene, asimismo, que la DGA es incompetente para decidir si la mercadería importada mediante el referido DI constituye bien de uso o un bien de cambio en los términos de las Resoluciones DGl Nros. 3431/91 y 3543/92, toda vez que siendo los adelantos de IVA y Ganancias impuestos de liquidación anual cuya determinación es competencia originaria de la DGI, sólo ese organismo puede resolver si se ajusta o no a derecho la percepción de esos impuestos que la Aduana reclama. Cita jurisprudencia al respecto. Hace reserva del caso federal. Ofrece prueba. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que a fs. 31 ref. se dispone la acumulación del expediente 28.512-A caratulado: “MAPA VIRULANA S.A.I.C. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación” al que lleva el número 28.500-A.

IV.- Que a fs. 48/55 la representación fiscal contesta el traslado del recurso y adjunta las actuaciones administrativas. Formula negativa genérica. Sostiene que este Tribunal resulta competente para entender en la cuestión en trato. Afirma que en este caso el carácter del destino del bien era de una vida útil inferior a dos años, y tal situación está alcanzada por una alícuota del IVA del 21%, IVA adicional del 10% y también con la de Ganancias del 11%. Considera que el despachante, a los fines de su exculpación, debió probar adecuada y terminantemente que recibió instrucciones a las cuales debía someterse para declarar la documentación acompañada como lo hizo, aun cuando fue actuando a nombre de otro. Indica que no existe en autos otra circunstancia particular que conlleve a la reducción de la multa por debajo del mínimo legal, en los términos del art 916 del CA, máxime cuando no se ha demostrado causal alguna de exclusión total de la culpabilidad. Analiza el art. 954 ap 1º inc. a) del C.A. Expresa que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de las mercaderías que constituyen los objetos de las destinaciones u operaciones que se realizan en las aduanas, como también de todos los demás datos relevantes que puedan ser requeridos en la destinación u operación de que se trate. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita el dictado de sentencia que rechace el recurso, y se confirme la resolución en crisis, con expresa imposición de costas.

V.- Que a fs. 56 se abre la causa a prueba. A fs. 70 se declara cerrado el período probatorio. A fs. 85 se elevan los autos a la Sala “G”. A fs. 86 se ponen para alegar, agregándose a fs. 94/95 y fs. 96/100 los alegatos presentados por la coactora “Mapa Virulana S.A.” y el Fisco, respectivamente; la coactora Martín Eduardo Miguel Blanco no

hizo uso del derecho conferido. A fs. 102 se pasan los autos a sentencia.

VI.- Que la Actuación Nº 12036-363-2008 se inicia con el Acta denuncia 035/04 formulada por la División Control Selectivo e Ilícitos Complejos contra "Mapa Virulana SAIC" y el despachante Martín Eduardo Miguel Blanco, con fundamento en que "*Del análisis documental del D.I. 03 073 IC04 071678 F resultó que la mercadería debe declararse como elemento de consumo, diferencia que de pasar desapercibida, ocasionaría, PRIMA FACIE, un perjuicio fiscal de U$S6499,12*" (v. fs. 1). A fs. 3/8 obra una presentación del despachante. A fs. 9 obra la carpeta del referido despacho. A fs. 10 se produce el informe de la denuncia. A fs. 11 se liquidan los tributos. A fs. 15/16 se glosa impresión de Consulta de Juicios Universales. A fs. 17, con fecha 17/3/05, se instruye sumario, en los términos del art. 1090 inc. "c" del C.A., contra la firma "Mapa Virulana S.A.I.C." y el despachante de aduanas Martín Eduardo Miguel Blanco, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. a) del C.A., y se les corre vista (notificada a la importadora el 16/12/06, según constancia de notificación de fs. 23). A fs. 28/43 contesta vista la firma, y a fs. 48/50 formula su descargo el despachante (presentado el 27/12/06). A fs. 52/53vta se dicta la Resolución DE PRLA Nº 80/10 -apelada en autos-. A fs. 63/64 y fs. 65/66 se comunican la interposición de los recursos ante este Tribunal.

VII.- Que la cuestión en el caso consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la resolución apelada, en cuanto condena a la firma "Mapa Virulana S.A.I.C." y al despachante de aduana Martín Eduardo Miguel Blanco, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. "a", del C.A., en relación con el despacho de importación a consumo Nº 03 073 IC04 071678 F.

Que la firma "Mapa Virulana S.A.I.C." documentó mediante el DI 03 073 IC04 071678 F la importación de mercadería de la PA 8208.10.00.900U "Las demás -para trabajar metal CUCHILLAS Y HOJAS CORTANTES PARA MÁQUINAS Y APARATOS MECÁNICOS" y en el campo "Opciones/Ventajas", declaró las opciones "GANANCIASOP3 =BDEUSO" e "IVAADICIONAL 1=IVAAD2".

Que el informe de la denuncia producido por la División Control Selectivo e Ilícitos Complejos (obrante a fs. 10 de act. adm.), considera que: "La mercadería documentada es una mercadería consumible con una vida útil menor a los dos años, no cumpliendo con el alcance previsto por el art... (V) ´*in fine*´ del título V incorporado a la ley de I.V.A., texto sustituido por la ley 23.349 y sus modificatorias ´…entendiéndose por bienes de uso aquellos cuya vida útil, a los efectos de la amortización prevista en el Impuesto a las Ganancias, sea superior a los 2 (dos) años´".

Que, sobre la base de esa denuncia, la Aduana imputa la infracción de declaración inexacta, por haber declarado a la mercadería como bienes de uso, mientras el servicio aduanero sostiene que se trata de elementos de consumo.

Que, en ese orden de ideas, corresponde analizar, en primer lugar, el agravio de la coactora "Mapa Virulana S.A.I.C." relativo a que, luego del despacho a plaza de la mercadería, el servicio aduanero carece de facultades para cuestionar la declaración de la importadora sobre el carácter de la mercadería que había sido consignada como "bien de uso" por cuanto ese aspecto únicamente podía ser evaluado por la Dirección General Impositiva.

Que mediante el Decreto 2394/91 se faculta a la Administración Nacional de Aduanas (hoy DGA) para intervenir en el carácter de agente de retención y/o percepción del Impuesto al Valor Agregado. Surge de los considerandos del mismo, la necesidad de ampliar las atribuciones de la ANA a fin de posibilitar la actuación de dicho organismo en otras hipótesis de retenciones, percepciones y pagos a cuenta del IVA.

Que, en consonancia, la Aduana es agente de percepción del IVA Adicional y de Ganancias, percepciones que la actora cuestiona en autos, en razón y con fundamento en la naturaleza y carácter de las mercaderías importadas

declaradas como bien de uso.

Que con relación al impuesto a las ganancias, el art. 3° del Decreto 1076/92 facultó a la ANA (hoy DGA) para actuar como agente de retención y/percepción de referido impuesto, con arreglo a las disposiciones que dicte la DGI estableciendo regímenes de percepción, retención u otros pagos a cuenta de dichos tributos en ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias y la Ley 11.683 (actualmente t.o 1998 y modif.).

Que de los referidos decretos resultan las atribuciones de la Aduana para actuar como agente de retención y / o percepción de los referidos impuestos. Las funciones establecidas para la Aduana se encuentran reglamentadas por las Resoluciones Generales 3431/91 y 3543/92 y sus modificaciones.

Que, mediante el dictado de las Resoluciones Generales D.G.I. nros. 3431/91 y 3543/92 y sus respectivas modificatorias, se establece un régimen que faculta a la Aduana como agente de percepción del impuesto al valor agregado (IVA adicional), así como de la percepción del impuesto a las ganancias, determinando, en cada caso, las excepciones contempladas a las mismas.

Que la resolución Nº 3431/91 con la modificación dispuesta por la Res. 3964/95 en el art. 2 establece que quedan exceptuadas de la percepción de IVA las operaciones de importación definitiva de cosas muebles gravadas que " *revistan para el importador el carácter de bienes de uso con el alcance previsto en el art…. (V) ´in fine´ del título V incorporado a la Ley de Impuesto al Valor Agregado texto sustituido por la ley 23.349 y sus modificaciones por el punto 22 de la ley 23.765 y sus modificaciones*".

Que la Resolución Nº 3543/92, con la modificación dispuesta por la Resolución 3964/95, establece que quedan exceptuadas del régimen de percepción del impuesto a las ganancias las operaciones de importación definitiva de bienes, art. 2° punto 3 "*que revistan para el importador el carácter de bienes de uso*", disponiendo el art. 6° que "de tratarse de operaciones de importación de bienes para la comercialización en el mercado interno, o de las señaladas en el punto 3 del art. 2°, los importadores deberán indicar en el correspondiente formulario de despacho a plaza además del destino que se le asignará al bien importado (para comercializar en el mercado interno o, en su caso bien de uso) el domicilio del establecimiento y la fecha de iniciación de las actividades, consignando a continuación la leyenda ´Decreto 1076/92´. Dicha manifestación revestirá a todos los efectos legales a que hubiere lugar el carácter de declaración jurada.

Que se controvierte en la causa la naturaleza de los bienes importados y, en este sentido, la Aduana sostiene que no son bienes de uso (tal lo declarado en el DI), motivo por el cual considera que se ha configurado la infracción de declaración inexacta por lo que impone multa y exige el pago de tributos, importe correspondiente a las percepciones de IVA adicional y de ganancias.

VIII.- Que con relación al agravio de la actora respecto de la incompetencia de la Aduana para determinar la naturaleza de la mercadería cabe señalar que el art. 9 ap. 2 del Dto. 618/97 dispone que, son atribuciones del Director General de la Dirección General de Aduanas, además de las previstas en los artículos anteriores, " *Ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes, reglamentos, resoluciones generales y otras disposiciones le encomienden, a los fines de determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras a cargo del organismo", y en el ap. 3 dispone las atribuciones del Director General de la Dirección General Impositiva, entre otras, "Ejercer todas las funciones, poderes y facultades que las leyes, reglamentos, resoluciones generales y otras disposiciones le encomienden, a los fines de aplicar,*

determinar, percibir, recaudar, exigir, ejecutar y devolver o reintegrar los impuestos y gravámenes de jurisdicción nacional y los recursos de la seguridad social a cargo del organismo; interpretar las normas o resolver las dudas que a ellos se refieren".

Que la Sala III de la CNACAF en la causa "Donna SCA" señaló que si bien le estaría vedado a la ANA practicar la determinación de la obligación fiscal (arts. 6 a 9 de la ley 20.631) puede ejercer las facultades necesarias para establecer el impuesto que recae en cada operación de importación definitiva y en los aspectos que se vinculan estrictamente a su percepción, sin interferir en los restantes cometidos de la DGI en cuanto a la liquidación global del tributo (En el mismo sentido se pronunció la Sala I de la CNACAF en la causa "Pereyra Luis F" sent. del 2-11-93; Sala III, sent. del 8-11-07, DGA (en autos Bridgestone Firestone de Argentina SA, causa n° 13.176/06-TFN 20.072-A .entre otras).

Que de las resoluciones referidas precedentemente resulta que la Aduana está facultada para "percibir" pero no para determinar la naturaleza de los bienes importados, esto es, si se trata de repuestos, bienes de cambio o de bienes de uso, a efectos de determinar la procedencia de las percepciones, facultad que en los términos de lo dispuesto en el art. 9 ap. 3 del Dto. 618/97, es competencia de la AFIP -DGI.

Que el Director General de Aduanas dicta la Disposición 96/06 (27-7-06), mediante la cual autoriza a los representantes fiscales a allanarse en los casos de planteos de incompetencia para determinar si los bienes importados revisten para el contribuyente el carácter de bienes de uso o de bienes de cambio a los efectos de las percepciones de IVA y de ganancias. En los considerandos de esa disposición se señala que la DGA está facultada para intervenir como agente de retención de esas percepciones, pero que "ello no implica que esté autorizada a su determinación o a ejercer cualquiera de las demás atribuciones otorgadas a la DGI por los arts. 21 y 55 de la ley 11.683 y las Res. 3431/91 y 3543/9, siendo la DGA incompetente para dirimir las controversias relacionadas con los elementos integrantes de dichos gravámenes".

Que la Sub-dirección Gral Técnico Legal Aduanera dicta la Disposición 12/06 mediante la cual se instruye al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, para que en las situaciones previstas en la Disposición 96/06 decline la competencia a favor de la DGI.

Que en el caso de autos la Aduana debió haber dado cumplimiento a las disposiciones que dicta por lo que verificándose en el caso de autos la situación expresamente contemplada en esas normas corresponde declarar la incompetencia con la consecuente nulidad de la DGA para determinar la naturaleza de las mercaderías motivo de autos.

Que, por lo expuesto, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto impone multa y exige el pago de tributos, sin perjuicio de la intervención que corresponda dar a la DGI para que en el ámbito de su competencia se pronuncie sobre la naturaleza de las mercaderías y la determinación tributaria que corresponda.

IX.- Que, asimismo, cabe señalar que el mismo sentido con el que se propicia resolver la presente causa, fue sostenido por esta Sala -en una composición distinta a la actual- en la sentencia dictada el 14/3/2018 en los autos "FRIC ROT S.A.I.C. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", expediente N° 27.594-A.

Por lo expuesto, **voto por:**

Declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA Nº 80/10 dictada en la Actuación Nº 12036-363-2008, sin perjuicio de la intervención que corresponda dar a la DGI, para que en el ámbito de su competencia se pronuncie sobre la naturaleza de las mercaderías y determinación tributaria que corresponda. Con costas.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de la Resolución DE PRLA Nº 80/10 dictada en la Actuación Nº 12036-363-2008, sin perjuicio de la intervención que corresponda dar a la DGI, para que en el ámbito de su competencia se pronuncie sobre la naturaleza de las mercaderías y determinación tributaria que corresponda. Con costas.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.07.06 17:10:26 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: 2026.07.08 12:38:45 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: 2026.07.08 13:17:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.08 13:19:30 -03:00