30434/2023; “SINDTEC SA (TF 30396-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires,  de agosto de 2024. IDM

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I. Sumario de los hechos del caso**

En el 1998, la firma SINDTEC S.A. ingresó mercadería bajo el régimen de importación temporaria. Posteriormente, se formuló un acta de denuncia contra la firma, atento a que la mercadería no habría sido regularizada dentro del término concedido. En 2010, mediante una resolución, la Dirección General de Aduanas consideró que la firma SINDTEC S.A. había cometido la infracción tipificada en el art. 970 del Código Aduanero, por lo que la condenó al pago de una multa y formuló cargo por los tributos adeudados. En consecuencia, interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual confirmó parcialmente la resolución.

**II. Sentencia del Tribunal Fiscal**

En este entendimiento, la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 16/08/2022 (obrante a fs. 52/54), resolvió confirmar —parcialmente— la resolución nº 3242/10 DE PRLA y consecuentemente, declaró que el importe adeudado en concepto de multa era de $130.498,29 con más el CER y los intereses correspondientes. Las costas las impuso según sus respectivos vencimientos.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una breve reseña de las actuaciones administrativas, pusieron de resalto que el tema a resolver se circunscribía a determinar si resultaban procedentes los tributos y multas reclamados a la firma SINDTEC S.A.

Así, pues, manifestaron que mediante DIT Nº 98 001 IT 001768 V la firma actora documentó importación temporaria de productos laminados planos de acero inoxidable de un total de 173.139kg, ubicabas en la posición arancelaria 7219.22.00.000N,

7219.21.00.000b Y 7220.11.00.000R, con un valor FOB total declarado de u$s 344.010,19.

Relatan que una vez acaecido el plazo de vencimiento acordado para la permanencia de la mercadería, el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario por presunta infracción al art. 970 del Código Aduanero.

Recuerdan que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporaria recae sobre la actora por ser el importador de la mercadería.

En ese sentido, afirman que la firma SINDTEC era la encargada de presentar los documentos aduaneros a fin de acreditar la exportación para consumo en términos de la mercadería, como así también de los Certificados de Tipificación y Clasificación por tratarse de mercadería que debía ser sometida a un procedimiento de perfeccionamiento industrial. Entienden que de la compulsa de los permisos de embarque presentados por la actora nº 99 008 EC03 003150 Z, 303478-0 Y 99 008 EC03 003149 B solo se limitan a consignar —en sus respectivas hojas de descarga— la cantidad de insumo, **pero sin precisar a cuál de los tres ítems y de sus respectivos subitems** de la DIT Nº 98001IT001768 V imputada cancelan, y a ello se adiciona que para cada insumo se consignaron más de una solicitud de CTC

Por ello, concluyen que los PE 99 008 EC03 003150 Z, 303478-0 y 99 008 EC03 003149 B no pueden ser tenidos en cuenta a los efectos de la descarga, debido a que de ellos no surge a qué ítem/s descarga/n cada DIT, razón por la que no les fue posible establecer la relación insumo—producto y las CTC no fueron acompañadas.

Por otro lado, en relación a los PE 56509-8 y 56561-6 que imputan la mercadería descargada a los ítems y subitems 1.4 y 2.2 de la DIT en cuestión, lo que permitió a criterio del Tribunal, determinar la mercadería reexportada. Además, acompaño dos CTC que permitieron cotejar la relación insumo—producto.

Luego del análisis de los permisos de embarque acompañados, los CTC y el DI 99 001 IC82 000608 C, el Tribunal Fiscal de la Nación declaró reexportados en tiempo y forma 7.776,9 kg de un total de 173.139 kg importados temporariamente; y que 17.313,90kg han sido importados para consumo en tiempo y forma. En este entendimiento, tuvo por configurado el hecho gravado e importado para consumo el saldo sin reexportar de 148.048,30 kg.

En otro orden de ideas, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, se refirieron a la liquidación tributaria practicada respecto a las sumas correspondientes al Derecho Adicional de Importación y sostuvieron que conforme jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal, correspondía no incluirlo dentro del monto reclamado a la empresa actora en virtud de que el decreto 1439/96 resulta insanablemente nulo por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria.

Con respecto a las percepciones por IVA adicional y ganancias, entendieron aplicable el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “CLAD ITA SA (TF 22.343-A) c/ DGA” y en atención a que ya había transcurrido el periodo fiscal al que correspondían las percepciones, declararon extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

Por último, en cuanto al Coeficiente de Estabilización de Referencia, entendieron que correspondía su aplicación ya que resultaba aplicable el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Sociedad Anónima Cinematográfica” en donde se estableció que para las deudas pesificadas con posterioridad a la vigencia del decreto 214/02 el CER es inescindible del capital adeudado.

**III. Agravios del actor**

Contra la sentencia del 16/08/2022 (obrante a fs. 52/54), la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 62 y expresó agravios

a fs. 78-87, los cuales fueron contestados por el fisco nacional a fs. 95-100.

En primer lugar, se agravia que el Tribunal Fiscal de la Nación no tuvo en cuenta a efectos de acreditar la descarga los PE nº 99 008 EC03 003150 Z, 303478-0 Y 99 008 EC03 003149 B debido a que de ellos no surge que ítem/s descarga/n cada DIT. En este punto, la actora sostiene que a la fecha de las operaciones aquí involucradas la especificación de ítem y subitem no consistía en un requisito exigible por la normativa vigente. Agrega que SINDTEC SA tramitó oportunamente cinco Certificados de Tipificación Temporaria. Asevera que la normativa vigente al momento de la oficialización de la DIT en trato estaba conformada por: *i)* el decreto 1439/96; *ii)* Res MEyOSP Nº 72/92 y; *iii)* Res ANA Nº 127/92 (con las modificaciones introducidas por las Res. Nº 1044/92; 1764/92, 590/94, 479/95 y 1379/95).

A ello le agrega que la AFIP-DGA al momento de contestar el traslado del recurso interpuesto en el capítulo titulado “sobre la hipotética inexistencia de la obligación de indicar el ítem y subítem” reconoció que la resolución Nº 479/95 no exigía la inclusión de esos datos.

Sostiene que, al no encontrarse controvertida en la causa la aplicación de la resolución 479/95, la dedición del Tribunal Fiscal de la Nación incurre en una clara violación del principio de irretroactividad de la ley consagrado en el art. 7 del Código Civil y Comercial de la Nación, el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y de lo previsto en el art. 899 del Código Aduanero.

Por otro lado, insiste en que en los cinco certificados acompañados se indica las posiciones arancelarias correspondientes a los insumos importados temporalmente.

Por último, considera que en la causa se vio afectada la garantía a obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable, teniendo en cuenta que el vencimiento de la destinación temporal tuvo

lugar en marzo de 2010, la apertura del sumario acaecio en junio de 2005, resuelto por la Aduana en mayo de 2010, apelado por la actora en diciembre de 2011 y que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación ocurrió recién en el año 2022.

**IV. Alcances del pronunciamiento**

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

**V. El pronunciamiento apelado no se ajusta a la normativa vigente del momento de la operación**

En autos, el servicio aduanero y el Tribunal Fiscal de la Nación consideran que la actora no dio cumplimiento a las obligaciones asumidas como consecuencia del beneficio del régimen de importación temporaria, toda vez que no ha sido posible determinar la cancelación de la DIT en trato, atento a que los permisos de embarque actora nº 99 008



#38081474#423384702#20240819145621251

EC03 003150 Z, 303478-0 Y 99 008 EC03 003149 B no especifican ítems ni subitems de la DIT Nº 98001IT001768 V.

Como puede observarse de las actuaciones administrativas, los permisos de embarque agregados para acreditar la reexportación tuvieron lugar en el año 1999.

Ahora bien, corresponde establecer cuál era la normativa vigente en aquel momento para poder determinar con claridad que se le debe exigir a la actora para demostrar que reexportó la mercadería de la DIT en trato.

En este entendimiento, las operaciones involucradas se encontraban regidas por la resolución 127/92 (con la modificación de la resolución 479/95) de la Administración General de Aduanas, sancionada el 31/01/1992 y publicada en el Boletín Oficial el 6 de febrero del mismo año. Dicha resolución fue dejada sin efecto mediante el decreto 1330/04 publicado en el Boletín Oficial el 1/10/04. Ello, permite fácilmente deducir que al momento de la reexportación la resolución 127/92 se encontraba vigente. En el punto 4.1 y 8 anexo III de la resolución mencionada se establecen cuáles son los requisitos para la exportación a consumo y para las cancelaciones de importaciones temporarias, a saber "***4.1.*** *El beneficiario de la Importación Temporaria deberá observar estrictamente los siguientes requisitos:* ***a)*** *Declaración en el Permiso de Embarque del Número de Certificado de Tipificación y Clasificación y del Número de la Circular Interna en la cual haya sido publicado o el número de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos cuando no se hubiere otorgado, aún aquel Certificado;* ***b)*** *Declaración Jurada en el Permiso de Embarque que consigne que no se ha modificado la relación producción, consumo, sobrante, pérdidas, residuos y mermas que dieron lugar a dicho certificado o a la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos, por la cual se tramite el Certificado de Tipificación y Clasificación;* ***c)*** *Se utilizará el formulario en uso del Permiso de Embarque y su declaración*

*jurada a la normativa vigente, consignando además lo relativo al Certificado de Tipificación y Clasificación, el número, año y Aduana de registro de los Despachos de Importación Temporaria y el valor total CIF de la mercadería importada temporariamente****: 8. Cancelación de la Importación Temporaria. 8.1.*** *Se efectuará mediante la presentación por parte del importador de una declaración jurada por cada D.I.T. que contenga el siguiente detalle, según corresponda:* ***a)*** *Número y Año del Despacho de Importación Temporaria y Aduana por la que se registró;* ***b)*** *Permiso de Embarque: Número, dígito, año y Aduana donde se tramitó la operación; cantidad de mercadería exportada; cantidad de insumos utilizados y número del Certificado de Tipificación y Clasificación y Circular Interna en que fuera publicado;* ***c)*** *Detalle indicando la cantidad de mermas, residuos y sobrantes irrecuperables;* ***d)*** *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;* ***e)*** *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;* ***f)*** *Detalle de la cantidad de mercadería exportada para consumo, sin perfeccionamiento industrial, informando número, año, dígito y Aduana del correspondiente Permiso de Embarque;* ***g)*** *Resumen de la declaración jurada que indique el total importado temporariamente y a consumo, exportado y las cantidades irrecuperables;* ***h)*** *Detalle de los Certificados de Tipificación y Clasificación o copia de los mismos autenticadas por el Despachante de Aduana, cuando aún no se hubieren publicado en Circular Interna."*

Cabe señalar que el **principio de legalidad** —o juridicidad— impone que el obrar de la Administración Pública se encuentre incondicionalmente sujeto al ordenamiento jurídico, no sólo

comprensivo de la ley en sentido estricto, sino de *todo* el sistema jurídico (Comadira, Julio R. y Escola, Héctor J., *Curso de Derecho Administrativo*, T. I, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2017, p. 99-101). En este entendimiento, resulta inherente al ejercicio de la actividad administrativa que sea desempeñada conforme a la ley —*lato sensu*—, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella; y en esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos (CSJN, *Fallos*: 315:2771; esta Sala, *in re* "*Dugo, Mónica Vivianac/ Universidad de Buenos Aires s/ Empleo Público*", causa 12.021/2021, sentencia del 06/08/2024; Fernández, Sergio G., *Control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2021, p. 244 y ss.).

Así, con arreglo a este principio de juridicidad, la actuación de la Administración se encuentra objetivamente condicionada al respeto de las reglas y principios comprendidos en el ordenamiento jurídico, lo que debe necesariamente alcanzar a los mandatos contenidos en las normas que las entidades autónomas como las universidades nacionales dictan para regir su propio funcionamiento (cfr. Marienhoff, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*, T. I, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1965, p. 305-307).

Así, pues, es ineludible que el actuar de la Aduana y del Tribunal Fiscal debió estar ceñido a la normativa que era exigible al momento de la reexportación de la mercadería. Como puede advertirse de la transcripción realizada, la obligación de indicar ítem / subitem no estaba estipulada legalmente.

En virtud de lo expuesto, llegado a esta instancia, corresponde valorar la conducta procesal de las partes y el cumplimiento de la cargar de la prueba. Por un lado, la actora ha invocado que reexportó en tiempo y forma mercadería y para ello acompañó los permisos de embarque que tenía en su poder que acreditan la

reexportación de la totalidad de la mercadería, con lo cual hizo lo que razonablemente estaba a su alcance.

Por ello, corresponde hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia y, en consecuencia, revocar la resolución 3242/2010.

En atención al modo en que se resuelve, deviene inoficioso pronunciarse sobre la apelación de la demandada.

En relación a las costas, deberán ser soportadas por la DGA, en ambas instancias. (art. 68 CPCCN).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE** corresponde hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia y, en consecuencia, revocar la resolución 3242/2010. Con costas a la vencida.

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

**SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ  JORGE EDUARDO MORÁN**

*Fecha de firma: 20/08/2024*
*Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA*

#38081474#423384702#20240819145621251