Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-126157489-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Diciembre de 2021

Referencia: TFN Nº 32.664-A Kimberly Clark Argentina SA

Reunidos los Vocales de la Sala "F", Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **"KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** Expte. **N° 32.664-A,**

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Vienen estos autos a conocimiento del Tribunal, en virtud del pronunciamiento emitido, en fecha 4/06/19, por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (ver fs. 479/483) que revocó la sentencia de fecha 22/02/18 en la que se declaró la nulidad del auto de apertura del sumario que fuera dictado en las actuaciones SIGEA N° 12039-1404-2007 (ver fs. 436/438 y vta.). De ese modo, el Tribunal de Alzada dejó sin efecto la declaración de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas y exigir el cobro de los tributos ordenando la devolución de los autos a este Tribunal de origen a fin de que se dicte un nuevo pronunciamiento sobre los elementos sustanciales del pleito.

Para así decidir, la Excma. Cámara señaló que no encuentra falencias en los antecedentes que dieran lugar al dictado de la instrucción del sumario, pues la denuncia previa, las impresiones de pantalla del sistema maría y la carpeta contenedora del DIT, resultan un antecedente fáctico y jurídico suficiente, para dar lugar al dictado de ese acto administrativo. Por otra parte, advierte que la firma actora tuvo la oportunidad de presentar su descargo y de ofrecer y producir pruebas, en el procedimiento administrativo ante la aduana así como en el Tribunal Fiscal por lo que la invalidación de lo actuado importó en la práctica declarar la nulidad por la nulidad misma.

En cuanto a la prescripción, dijo que la resolución aduanera de fecha 21/09/12 fue dictada antes de que operara la prescripción de la acción del Fisco para imponer la multa y reclamar los tributos toda vez que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1/01/03 y fue interrumpido por el auto de apertura del sumario de fecha el 24/09/07.

II.- Que con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo y tal como lo he expresado al sentenciar las causas "Aluar Aluminio Argentina SACI y otro c/Dirección General de Aduanas s/apelación", expediente N° 24.840-A, del 2/12/13 y "Blanco, Eduardo Jorge c/Dirección General de Aduanas s/apelación", expediente N° 24.553, del

3/12/13, entre otras, a cuyos fundamentos me remito brevitatis causae, considero que la Administración carece de facultades para aplicar sanciones de naturaleza penal, aunque se trate de infracciones y no de delitos y, por ello, el organismo fiscal debe elevar al tribunal competente los antecedentes y conclusiones de la labor instructora para que emita la correspondiente sentencia.

Que el procedimiento infraccional previsto por el Código Aduanero, al admitir que la misma autoridad -en el caso la DGA- que investiga sea la que juzga, no resulta compatible con la garantía de la imparcialidad del tribunal. Dicha norma -y aquellas reglamentaciones dictadas en consecuencia- deben necesariamente entenderse como derogadas, cuanto menos por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia, es decir en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la Corte (confr. Corti, Arístides, “Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes”, en “Tribunal Fiscal de la Nación, a los 50 años de su creación”, EDICON, Mayo de 2010, volumen II, pág. 138).

Que una de las normas dictadas en consecuencia, y cuyos efectos operan a partir de la ejecución del acto administrativo que impone multa, es el Decreto 258/99 (B.O. 26/3/99), que fuera expresamente aplicado por la Administración en el acápite 5° de la resolución impugnada, de cuyo articulado se desprende que los propios agentes del organismo que impone la sanción se ven directamente beneficiados -en su faz patrimonial- con la mitad del producido de la misma, extremo que resulta por demás indicativo que en la especie no se verifica imparcialidad alguna, sino que existe un temor objetivo de parcialidad bien claro y manifiesto. La imposición de la multa objeto de autos jamás debe hacerse para satisfacer fines recaudatorios o de otro tipo, ni para constituir una fuente de recursos para el Estado, y menos para sus dependientes. Todo ello sin perjuicio de los derechos adquiridos que, de acuerdo al modo en que habitualmente se liquida la referida cuenta "Productividad, Eficiencia y Fiscalización" , pudieran asistir a los beneficiarios de la norma supra analizada, los que, de corresponder, deberán ser satisfechos a través de los principios remuneratorios aplicables en el ámbito laboral, y no a través de la utilización del poder punitivo del Estado, al que cabe acudir sólo en última instancia, por resultar taxativo, fragmentario y proporcional.

Que siendo función del legislador diseñar el proceso aduanero de tal manera que estén cabalmente aseguradas las garantías individuales y la más mínima duda de menoscabo a las garantías sea disipada con la solución más favorable a la protección del derecho respectivo y con el fin de descartar cualquier solución que someta a los litigantes a una suerte de retrogradación del proceso, u obstruya o paralice los procedimientos aduaneros, corresponde resolver que por el término de un año, contado a partir de la comunicación de este pronunciamiento al Honorable Congreso de la Nación, lapso durante el cual, en ejercicio de sus atribuciones, razonablemente puede proceder a establecer un sistema definitivo sobre la materia en debate con estricta observancia de los parámetros constitucionales y convencionales examinados en los precedentes citados ut supra, este Tribunal deberá avocarse a actuar como tribunal de condena, en virtud de su indudable posición de neutralidad legal, técnica y fáctica frente al caso, toda vez que la DGA ejerció funciones instructorias que pudieron haber afectado objetivamente su ajeneidad con el mismo al momento de imponer la sanción apelada.

En efecto, nuestra Corte Suprema ha destacado en el precedente “Angel Estrada y Cía. S.A. c. Secretaría de Energía y Puertos” (Fallos: 328:651, del 5/4/2005) que el principio constitucional de defensa en juicio previsto en el art.18 de la Constitución Nacional y la prohibición al Poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales -art. 109-, quedan a salvo “siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente”, no resultando admisible concluir en tales casos que la tarea del

Fisco responda a las pautas establecidas por el Alto Tribunal, pues no puede predicarse que el Administrador Federal -o quienes lo sustituyen en la función punitiva- cumplan con el estándar de tener independencia e imparcialidad asegurada, cuando justamente es la propia Administración la que inicia los sumarios para sancionar las presuntas defraudaciones cometidas en su contra.

Por lo tanto, el ejercicio de facultades jurisdiccionales en materia penal por parte de la Administración (ya sea que se trate de materia vinculada al régimen aduanero como al impositivo o al de Seguridad Social) debe quedar limitado a una labor de investigación sumarial, lo que necesariamente lleva a considerar que el juzgamiento de la infracción corresponde exclusivamente al Poder Judicial y/o, según el caso, a tribunales jurisdiccionales legalmente equiparados -por poseer éstos facultades judiciales-, como es el caso de este Tribunal Fiscal de la Nación.

III.- Que, en tales condiciones, corresponde a este Tribunal Fiscal determinar si la firma importadora denominada "Kimberly Clark S.A." ha incurrido en la comisión de la infracción al régimen de importación temporaria, tipificada en el art. 970 del C.A., por no cumplir en tiempo y forma con la reexportación de la mercadería amparada por la D.I.T. N° 01 001 IT16 000176 W, por la que se procedió a importar temporariamente la cantidad total de 44.754 kilogramos de la mercadería perteneciente a la posición arancelaria (P.A.) 3920.10.10.900Z "…De polímeros de etileno LAS DEMÁS PLACAS, LÁMINAS, HOJAS Y TIRAS, DE PLASTICO NO CELULAR Y SIN REFUERZO…" de origen y procedencia México.

Que el servicio aduanero mediante la Resolución (DE PRLA) N° 6666/12 (v. fs. 104/108 y vta., de las act. adm. SIGEA N° 12039-1404-2007), apelada en la especie, resolvió condenar a la firma importadora con fundamento en la Nota N° 5059/12 elaborada por la Sección Procedimientos Técnicos (v. fs. 79 de las mencionadas act. adm.) según la cual "(…) teniendo en consideración la documentación obrante en autos y la normativa vigente Res. 479/95 se informa que la solicitud de rectificación (…) ha sido generada en fecha posterior a la de oficialización de la documentación de los permisos de embarque involucrados en la descarga de la temporal. Por lo que el total de la mercadería amparada por la destinación 01 001 IT16 000176 W se encontraría en infracción (…)".

Que, en desacuerdo con dicha decisión, la actora recurre a este Tribunal Fiscal al considerar que ha cumplido con los requisitos inherentes al régimen dispuesto por el Decreto 1439/96 puesto que según surgiría de los permisos de embarque acompañados más la declaración jurada del estado de despachos de importación y el Certificado de Tipificación y Clasificación, quedaría comprobada la reexportación de la totalidad de la mercadería que fuera importada temporariamente.

IV.- Que, como consideración preliminar, cabe señalar que sólo puede demostrarse la reexportación con los permisos de embarque o solicitudes de destinación de exportación debidamente oficializados, teniendo en cuenta sus cumplidos e imputación específica al DIT en cuestión y con los Certificados de Tipificación y Clasificación (CTC) que correspondan o en su defecto con su solicitud para el supuesto de que la Secretaría de Industria y Comercio no lo hubiera emitido por causas ajenas al importador. De modo tal, dicho mecanismo resulta ser el reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. en el o los P.E.), más allá de algún caso excepcional, 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.

Que la importación temporaria de marras fue efectuada al amparo del régimen del Decreto N° 1439/96 (vigente al momento de la oficialización de la DIT) que en el art. 14 dispone que "El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación –CTC-. A tal efecto deberá presentar ante la Secretaría de Industria, Comercio y Minería del Ministerio de Economía y obras y Servicios Públicos una

Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes, indicando si estos últimos tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación –CTC- en el momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero. El tercer párrafo del art. 9 de la Res. ME 72/92 (aplicable conforme art. 36 del Dto 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.

Que, sentado ello, corresponde analizar el informe emitido por la Sección Procedimientos Técnicos, que luce a fs. 79 de las actuaciones administrativas, fundamento de la Resolución condenatoria, para corroborar las conclusiones a las que allí se arriban en el sentido de que la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la destinación 01 001 IT16 000176 W se encontraría en infracción atento a que la solicitud de rectificación del Certificado de Tipificación y Clasificación ha sido generada en fecha posterior a la de oficialización de la documentación de los permisos de embarque involucrados en la descarga de la temporal.

V.- Que, en definitiva, la cuestión de fondo se circunscribe a dilucidar si la solicitud del Certificado de Tipificación y clasificación acompañada por la recurrente resulta válida a los efectos de comprobar la relación insumo-producto que permitiría descargar la mercadería importada temporariamente a través de los permisos de embarque correspondientes.

Que, en la hoja de descarga de los permisos de embarque acompañados, que demostrarían la reexportación de la mercadería importada temporariamente, las solicitudes de los Certificados de Tipificación y Clasificación invocadas son las siguientes: Nros. 061-016034; 061-016035; 061-016036 y 061-016037. Dichas solicitudes fueron iniciadas, en el año 2000, encabezadas en el expediente original Nro. 061-016033 tal como lo afirma la recurrente. Ahora bien, de las constancias acompañas surge que en el año 2005 mediante el expediente N° S01:0205367 la recurrente tramitó la solicitud de Rectificación Unificada de los Expte. Nros. SO1 061/016033/00 al 061-016038/00 (ver fs. 328/361 de autos). Esa rectificación, como bien afirma el servicio aduanero, data del año 2005 mientras que las destinaciones de exportación a consumo se llevaron a cabo en el año 2001 y el vencimiento de la destinación de importación temporaria operó el 15/04/02, es decir, con cuatro y tres años de diferencia, respectivamente.

Que el Certificado de Tipificación y Clasificación o, en su defecto, su solicitud (en los términos del tercer párrafo del art. 9 de la Res. ME 72/92) es un documento fundamental para evaluar la descarga **a un momento determinado en el tiempo** de un despacho de importación temporaria, ya que permite determinar en qué medida fue utilizado el insumo importado en la elaboración del producto que finalmente es exportado. La relación -insumo importado temporariamente / producto final a exportar-, puede cambiar con el transcurso del tiempo debido a la introducción de nuevas tecnologías o a un modelo más eficiente en el desarrollo del proceso productivo modificando la incidencia de los elementos ingresados temporariamente en el producto elaborado para exportación. Ello así, la relación insumo producto determinada por un Certificado de Tipificación o, en su defecto, su solicitud debe ser actual, es decir, contemporánea a las fechas de cumplido de las destinaciones de exportación o, previo al vencimiento de la DIT. Por ello, la normativa señalada dispone expresamente que la recurrente al momento de exportar la mercadería debe indicar en los permisos de embarque el Certificado de Tipificación y Clasificación o, en su defecto, su solicitud (art. 4.1.a de la R.G. 479/95). Ahora bien, la solicitud indicada no puede contener deficiencias técnicas (sea en relación con las mermas, pérdidas o la relación insumo-producto) o bien las mismas debieron ser salvadas con anterioridad al vencimiento de la destinación de importación temporaria porque, de otro modo, sería imposible poder controlar el cumplimiento del régimen de

destinación suspensiva de importación temporaria.

Que considero, de todos modos y al igual que lo hace la recurrente, que lo dicho en el párrafo anterior sería simplemente un incumplimiento formal al régimen de destinación suspensiva de importación temporaria en la medida en que se demostrara que la relación insumo-producto declarada en la rectificación de la Solicitud del Certificado de Tipificación y Clasificación es idéntica a la indicada originalmente. En otras palabras, constituiría un rigorismo formal no considerar una rectificación de una solicitud de CTC que posee la misma relación insumo producto que la original por cuanto no habría diferencias en relación con la mercadería a descargar. No obstante, cabe destacar que no surgen de autos las solicitudes originales del año 2000 correspondientes a los expedientes Nros. 061-016034; 061-016035; 061-016036 y 061-016037 para corroborar que la relación insumo producto, la pérdida y merma allí declarada es idéntica con la que surge de la rectificación.

Que, por otra parte, aún de aplicar el beneficio de la duda a favor de la recurrente y considerar a las solicitudes Nros. 061-016034; 061-016035; 061-016036 y 061-016037 como válidas en los términos de lo dispuesto por el tercer párrafo del art. 9 de la Res. ME 72/92 (aunque fueron rectificadas) tampoco resultaría posible realizar la descarga de la mercadería importada temporariamente. Es que si bien la recurrente acompaña un cuadro en sede aduanera donde detalla la descarga de la totalidad de la mercadería importada temporariamente (ver fs. 40vta/42 de las act. adm SIGEA N° 12039-1404-2007) y, asimismo, en su recurso explica y ejemplifica cómo se lleva a cabo la descarga de dicha mercadería teniendo en cuenta la relación insumo producto (ver fs. 203vta de autos), lo cierto es que la recurrente realiza operaciones matemáticas sin referirse en ningún momento a la unidad de medida que utiliza para efectuar los cálculos y llegar correctamente al resultado. Sin la indicación de la unidad de medida aplicada (en la relación insumo-producto) no resulta posible llevar a cabo las descargas y constatar la reexportación de la mercadería importada temporariamente.

Que, en fin, los elementos arrimados en autos resultan ser suficientes para avalar lo manifestado por el servicio aduanero respecto de la no reexportación de la mercadería importada temporariamente por lo que se concluye que la recurrente ha incurrido en la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A.

VI.- Que resultaría ajustado a derecho condenar a la firma recurrente de la infracción endilgada por la Aduana toda vez que el aspecto decisorio debe estar en cabeza del Tribunal Fiscal de la Nación -o, en su caso, de la Justicia Federal-, careciendo la Administración, a tal efecto, de potestad sancionatoria. No obstante, en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala “F” al decidir en materia infraccional, y por razones de celeridad y economia procesal, corresponde proceder a confirmar la resolución impugnada, sin considerar el temperamento asumido por el suscripto al resolver las sentencias de referencia (confr. esta Sala in re “KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/D.G.A s/apelación”, Expte. N° 27.252-A), del 10 de marzo de 2016.

VII.- Que corresponde referirse al derecho adicional – establecido en el art. 20 del decreto 1330/04 – exigido en autos y por el que se agravia la recurrente. Cabe destacar que el mismo resulta improcedente por expresa aplicación de la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “FRISHER SRL (TF 16236-A) c/ A.N.A.” e “IEF Latinoamericana S.A. (TF 16.912-A) c/ D.G.A.”, ambos del 14/08/2013; sin perjuicio de señalar que he declarado la inconstitucionalidad de dicha norma al votar con fecha 31/07/13 la causa N° 23.469-A, caratulada “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros S.A. c/ D:G.A. S/ apelación”, que tramitara por ante la Vocalía de la 13a Nominación (Sala “E”).

VIII.- Que, asimismo, resulta de aplicación la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ D.G.A.”, de fecha 26/11/2019, donde se expidió, con relación a las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias. Allí el Alto Tribunal expresó que

“cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal.”; ello con fundamento en que en el caso "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA", fallado el 23 de agosto de 2011, la Corte consideró -tal como lo resumió la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que las percepciones establecidas en los citados reglamentos no constituyen pagos a cuenta de tributos cuyos hechos imponibles recaigan sobre las operaciones de importación.”. Ello así, habiendo transcurrido, en el presente caso, el período fiscal al que correspondían dichas percepciones (fecha en la se consideró importada a consumo la mercadería importada temporariamente) corresponde declarar extinguida la facultad del servicio aduanero para reclamar dichos anticipos.

IX.- Que a razón de lo expuesto en los Considerandos VII y VIII y teniendo en cuenta las pautas de la liquidación de fs. 16 de las act. adm. SIGEA N° 12039-1404-2007, la reformulo de la manera siguiente:

X.- Que cabe aclarar que el tratamiento del agravio introducido por la recurrente, en relación con la ilegitimidad de la Res. AFIP Nº 3271/12, deviene extemporáneo, en virtud de haber sido introcido recién al momento de solicitar la correspondiente habilitaciòn de feria.

Por lo expuesto, **voto por:**

1.- Confirmar la Resolución (DE PRLA) N° 6666/12 en cuanto impone multa a la firma “KIMBERLY CLARK S.A.” en una vez y media el importe de los tributos que gravan la importación a consumo que asciende a la suma de $ 107.517,91.-, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. como consecuencia de no haber reexportado y/o importado para consumo en término la mercadería ingresada temporariamente al amparo de la DIT N° 01 001 IT16 000176 W.

2.- Confirmar, parcialmente, el art. 3° de la Resolución (DE PRLA) N° 6666/12 (con excepción del derecho adicional y las percepciones de IVA y ganancias) en tanto exige, a la firma importadora, el pago de tributos que asciende a la suma de $ 71.678,61.-, más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 11/04/12 y hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Las costas se imponen a la vencida, salvo con relación el derecho adicional y a la percepción del Impuesto a las Ganancias e IVA adicional, que se impone por su orden, atento el modo en que se decide el presente (cfr. art. 1163 del C.A.)

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Garbarino.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución (DE PRLA) N° 6666/12 en cuanto impone multa a la firma “KIMBERLY CLARK S.A.” en una vez y media el importe de los tributos que gravan la importación a consumo que asciende a la suma de $ 107.517,91.-, por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. como consecuencia de no haber reexportado y/o importado para consumo en término la mercadería ingresada temporariamente al amparo de la DIT N° 01 001 IT16 000176 W.

2.- Confirmar, parcialmente, el art. 3° de la Resolución (DE PRLA) N° 6666/12 (con excepción del derecho adicional y las percepciones de IVA y ganancias) en tanto exige, a la firma importadora, el pago de tributos que asciende a la suma de $ 71.678,61.-, más los intereses del art. 794 los que deben calcularse desde el 11/04/12 y hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Las costas se imponen a la vencida, salvo con relación el derecho adicional y a la percepción del Impuesto a las Ganancias e IVA adicional, que se impone por su orden, atento el modo en que se decide el presente (cfr. art. 1163 del C.A.)

Regístrese y notifíquese a la CUIT 20-17202967-2, 27-13031432-0 y 33-69345023-9. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 16:06:38 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 16:24:17 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 16:24:18 -03:00