República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-124413474-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 17 de Noviembre de 2022

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente nº 37079-A;

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente nº 37079-A.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, a fs. 12-22, se presenta por apoderado la firma YAMAHA MOTORS ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 241/15 de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas (SDG OAM), que rechazó el pedido de devolución del importe abonado erróneamente por la recurrente en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, en relación a la destinación de importación para consumo 10 001 IC04 221266 H. La recurrente sostiene que existía cosa juzgada administrativa al momento en que la Aduana rechazó el pedido de repetición, lo cual revela un comportamiento abusivo, arbitrario y malicioso. Plantea la nulidad de la resolución apelada en los términos del art. 14 de la Ley de Procedimientos Administrativos (LPA) por considerar que no cumple con los requisitos establecidos en el art. 7, incisos b) y c) de dicho plexo normativo. Alega que la Aduana ha incurrido en una contradicción en sus propios actos, dado que en un primer momento dio el “conforme” a la mercadería en cuestión e hizo lugar a la rectificación solicitada basado en el reconocimiento del Certificado de Origen presentado y posteriormente lo desconoció, rechazó la devolución y revocó la rectificación. Asimismo sostiene que oportunamente se acreditó el origen interzonal de la mercadería importada, amparada en el correspondiente certificado y la Aduana no cuestionó dicho origen, por lo que se colige que tuvo por válido el certificado presentado. En suma afirma que ha quedado demostrado el origen interzonal de la mercadería a los efectos del otorgamiento del beneficio arancelario, que da lugar a la solicitud de repetición de los tributos abonados por error. Una solución contraria se opone a las normas del Acuerdo de Alcance Parcial de Complementación Económica N° 18 (ACE 18) aplicable, el cual, por su condición de tratado internacional reviste jerarquía supra legal, según lo establecido en el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reversa de caso federal. Solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se seje sin efecto la Resolución apelada, con costas.

II.- Que, a fs. 44-49, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega genéricamente todos los hechos, afirmaciones, derecho y documentación no reconocidos expresamente. Sostiene que la nulidad de la Resolución apelada no procede por cuanto su causa está dada en que el ACE 18 y la Decisión del Consejo Mercado Común CMC N° 1/2004 en su anexo IV, apartado A, exige el cumplimiento de la presentación del certificado de origen en original, para

poder beneficiarse del régimen preferencial. Y en cuanto a su motivación alega que va unida a la causa, por cuanto el servicio aduanero deniega la repetición en cumplimiento de la normativa vigente aplicable, en virtud de haberse presentado en fotocopia el certificado de origen correspondiente a la destinación de importación en cuestión. Afirma que el régimen preferencial especial está subordinado al cumplimiento de determinados requisitos, entre ellos, la acreditación correcta del origen de la mercadería mediante un certificado de origen emitido por la autorizada al efecto, cuyo incumplimiento impide que los beneficios acordados se otorguen. Alega que la importadora solicitó la destinación definitiva para consumo acogiéndose voluntariamente al régimen general y más tarde pretende rectificar lo manifestado y solicita la devolución de tributos abonados, para lo cual acompaña, en fotocopia, el certificado de origen. Sostiene que la exigencia del certificado de origen en original, si bien se trata de un aspecto formal o instrumental, hace a la existencia del documento probatorio de dicho origen. Acompaña como prueba documental los expedientes SIGEA N° 13289-6236-2011 y SIGEA 12197-5814-2010. Cita jurisprudencia. Solicita se rechace la apelación y se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- A fs. 50 se declara la causa como de puro derecho. A fs. 58 se elevan las actuaciones a la Sala “F” y, a fs. 59, quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- De la compulsa de las actuaciones administrativas SIGEA N° 12197-5814-2010 surge que el 2/12/2010 el despachante de aduana Sr. Fernando Campopiano, en representación de la firma Yamaha Motor Argentina S.A., solicitó a la Aduana la rectificación del despacho de importación 10 001 IC04 221266 H, oficializado el 26/11/2010, en virtud de haberse omitido por error declarar que la mercadería importada revestía carácter de interzonal por ser de origen Mercosur y ello trajo aparejado el pago de los derechos de importación y tasa de estadística cuando en realidad, según expresa, no correspondía dado el régimen especial aplicable que establece el beneficio arancelario. A fs. 2-12 vta. aporta copias autenticadas de la documentación pertinente, a saber, copias autenticadas del despacho de importación, factura y Certificado de Origen AM 1018002254. Analizada la documentación presentada por las diferentes áreas intervinientes, el servicio aduanero, mediante Disposición N° 4824/2010 de la División Registro de Importación (fs. 18 de las actuaciones SIGEA referidas precedentemente), autorizó la rectificación solicitada, en los términos del art. 225 del CA y aclaró que en caso de solicitarse un procedimiento de devolución de tributos abonados se deberá presentar por otra vía.

Por otra parte, de la compulsa de las actuaciones SIGEA N° 13289-6236-2011 surge que a fs. 1-3 la firma Yamaha Motor Argentina S.A. pide la repetición de importes pagados indebidamente en concepto de derechos de importación y tasa de estadística para la solicitud de destinación definitiva para consumo N° 10 001 IC04 221266 H, por el importe de u$s 114.453,65 (DÓLARES ESTADOUNIDENSES CIENTO CATORCE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES CON 65/100). Alegó que la mercadería importada se encontraba incluída y negociada en el ACE N° 18, por lo que correspondía su tratamiento arancelario especial, en virtud de ser originario de la República Federativa de Brasil. Expresó que, al momento de solicitar la rectificación de la importación efectuada mediante expediente SIGEA N° 12197-5814-2010, se hizo referencia al original del Certificado de Origen AM 1018002254 el cual habría sido acompañado al momento de su oficialización. La firma manifestó que en el trámite de rectificación de la declaración de importación en cuestión, la División Verificación de la Aduana consideró (fs. 16/17 de las actuaciones 12197-5814-2010) que el Certificado de Origen AM 1018002254 era aplicable para la mercadería declarada y determinó una diferencia de tributos pagados de más. A fs. 62 de las Actuaciones 13289-6236-2011 la División Cupos de Origen, mediante Nota N° 95/12 manifestó que el certificado en cuestión resultaba de aplicación. Por su parte, a fs. 68, el Departamento Técnico de Importación, determinó que “prima facie” la repetición solicitada debía prosperar. Asimismo, a fs. 70, de las actuaciones referidas la División Control Expost de Importación realizó la liquidación de los conceptos derechos de importación y tasa de estadística que correspondería devolver a la firma importadora. A fs. 72 la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero, mediante Dictamen N° 649/13 opinó que se debía acceder a la devolución solicitada. No obstante ello -a fs. 81-, previo al dictado de la resolución, la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, solicitó medidas para mejor proveer, entre ellas la agregación del sobre contenedor de la documentación original del despacho en cuestión y sus anexos, como así también la remisión a la Dirección de Técnica para la elaboración del informe según lo establecido en la Resolución General AFIP N° 2365, anexo “Trámite de la solicitud de repetición”. Así

también solicitó a la firma peticionante la presentación de la documentación digitalizada en el sistema Depositario Fiel, la cual fue acompañada según constancias obrantes a fs. 85-128 de las actuaciones. Cabe destacar que a fs. 129 el despachante de aduana interviniente informó que la documentación del despacho de importación se encontraba archivada por la firma Servicios y Tecnología Aeroportuarios S.A., conforme lo dispuesto en la Resolución General AFIP N° 2573/09, Resolución General AFIP 2987/10 e Instrucción General AFIP N° 1/2010 y sus modificatorias.

Cabe destacar que el servicio aduanero no agregó el sobre contenedor de la documentación original del despacho.

A fs. 131-133, mediante Nota N° 812/14 el Subdirector General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas consideró que no debe hacerse lugar al pedido de repetición de los importes reclamados. Fundó su conclusión en que, en oportunidad de solicitarse la rectificación de la declaración de importación, *"… se tuvo en cuenta al efecto una fotocopia del Certificado de Origen, por tanto carente de valor probatorio porque imposibilita efectuar el examen de su validez y exactitud de contenido…" "…cuando dicho documento complementario anexo a la declaración aduanera según lo previsto en la Resolución General N° 2793 (AFIP), debió en cambio ponderarse en su original, no correspondiendo acceder por tanto al reconocimiento del derecho pretendido por el peticionante sobre el presupuesto de la existencia de ese acto irregular…"*

Asimismo sostuvo que *"resulta inconducente la insistencia en la producción de las medidas para mejor proveer del art. 1077 del Código Aduanero ordenadas mediante NOTA N° 244/14 (SDG OAM) de esta Subdirección General de fs. 81/82"* y concluye que *"el actual examen del Certificado de Origen en original que pudiere eventualmente obrar como documentación complementaria de la destinación definitiva de importación para consumo 10 001 IC04 2521266 H, en modo alguno permitiría tener por probado debidamente ante el servicio aduanero que el documentante, quien indudablemente no aportó dicho documento en tiempo oportuno, pudo sin embargo haberlo presentado dentro del término de CINCO (5) días posteriores al libramiento, para tenerse de este modo por acreditada la inexactitud, y cumplidas las exigencias del citado artículo 225 del Código Aduanero, infiriéndose por ello que en el momento en que se le autorizó la referida rectificación no tenía derecho a la misma"*

Por último, sostuvo que *"…con el pago de los tributos el importador YAMAHA MOTOR ARGENTINA S.A. puso de manifiesto que el trámite del despacho se encontraba en un estado avanzado y ratificó su voluntad de consumar el hecho gravado originando un crédito a favor del servicio aduanero, lo cual torna después irrevocable a dicha solicitud en nustro sistema legal vigente, que no admite la frustración del hecho gravado por voluntad del deudor principal, y no considerándose regularmente rectificada la declaración aduanera efectuada en la destinación definitiva de importación para consumo 10 001 IC04 221266 H por las razones anteriormente expuestas, subsisten el gravado y sus derivaciones tributarias, deviniendo improcedente la devolución de tributos intentada"*.

A fs. 139 se agrega nueva nota N° 1444/14 por la que se puntualiza que *"en los términos del Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional, en el que el interesado funda la repetición, se incorpora al Acuerdo de complementación Económica N° 18 la Decisión CMC N° 1/2004, por la que según su Anexo IV apartado A "CONTROL DEL CERTIFICADO DE ORIGEN", en los sustancial, a los fines de acreditar el origen de la mercadería se exigirá la presentación del Certificado de Origen sólo en original, el que no se aceptará, en otras versiones, fotocopias o trasmitidos por fax, salvo excepciones incompleto, y tampoco con tachaduras, raspaduras, correcciones o enmiendas"*

A fs. 150-154, la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas dictó la Resolución N° 241/15, apelada en autos, por la cual, en base a los argumentos referidos precedentemente, se rechazó el pedido de devolución solicitado por la firma importadora.

V.- Sentado ello, corresponde tratar en primer lugar los planteos de nulidad y cosa juzgada administrativa formulados por la firma importadora.

En cuanto a la nulidad opuesta, la recurrente sostiene que la resolución recurrida carece de causa y motivación, en

violación de lo establecido por los incisos b) y e) del art. 7 de la Ley 19.549 (LPA). Argumenta que la ausencia de causa está dada por la falta de verificación del hecho en que se sustenta la decisión administrativa, esto es, la falta de presentación del Certificado de Origen en original. Al encontrarse falto el requisito de causa concluye que, necesariamente, existe una carencia de motivación. Alega que la inexistencia de estos elementos conlleva la nulidad absoluta e insanable del acto dictado en tales condiciones, conforme lo dispone el art. 14 de la LPA

Cabe señalar, según lo expresado en los considerandos de la mentada resolución, que la Aduana ha centrado sus fundamentos en considerar que, a su criterio, la firma importadora no ha dado cumplimiento con la normativa relativa al procedimiento de repetición de los importes abonados en concepto de tributos regido por la Resolución AFIP N° 2365/2007. Asimismo se refiere a los argumentos vertidos en los informes técnicos obrantes en las actuaciones administrativas –Nota N° 812/14 (SDG OAM) obrante a fs. 131-133) y Nota N° 1444/14 (SDG OAM) obrante a fs. 139-, reproducidas en el considerando anterior.

La resolución cuestionada es consecuencia de un procedimiento en el cual han intervenido las áreas correspondientes y competentes y se sustenta en hechos que le sirven de causa y en la normativa aplicable al caso.

No se colige en la especie, que el acto administrativo cuya nulidad absoluta e insanable se plantea haya sido emitido sin motivación alguna. Por el contrario la Aduana expresa sus razones las cuales, independientemente de ser compartidas o no, dan sustento suficiente para considerar al acto válido en cuanto a sus formas y requisitos esenciales según lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 19.549).

A mayor abundamiento, estimo que la nulidad planteada no puede prosperar, no solo porque no se observan los extremos invocados por la recurrente, sino también porque es reiterada la jurisprudencia de la CSJN conforme la cual, existiendo la posibilidad de subsanar la nulidad en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos 205-549, 247-52 consid. 1°., 267-393 consid. 12 y otros), se satisface la exigencia de la defensa en juicio y debido proceso, “ofreciendo la posibilidad de concurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia” (Fallos 205-549, consid. 5° y sus citas).

Por lo expuesto, corresponde rechazar la nulidad opuesta.

Por otra parte, en cuanto al planteo de cosa juzgada administrativa que realiza la recurrente también considero que deber rechazarse.

La recurrente alega que lo resuelto respecto de la solicitud de rectificación de la declaración de importación que tramitó mediante expediente SIGEA 12197-5814-2010 haría las veces de cosa juzgada administrativa a los efectos del tratamiento del pedido de repetición de tributos abonados, tramitado mediante expediente SIGEA 13289-6236-2011.

Dado que se trata de procedimientos con finalidades diferentes y normativa aplicable propia, no necesariamente lo resuelto en un caso supeditaría al otro.

El trámite de rectificación se encuentra regulado por el art. 225 del CA y en lo que aquí interesa, establece que el servicio aduanero autorizará la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera, cuando la inexactitud fuere comprobable de su lectura o de la de los documentos complementarios anexos a ella y fuera solicitada hasta los cinco (5) días posteriores al libramiento, siempre que la inexactitud se acreditare debidamente ante el servicio aduanero. En efecto, encuentra limitado a verificar si en el caso se dan los requisitos allí exigidos.

En el caso de la solicitud de repetición, su trámite se encuentra normado en el Capítulo Segundo del Titulo II del CA y regulado por la Resolución General AFIP N° 2365/2007. De su lectura se desprende que deben cumplimentarse diferentes requisitos para poder determinar si efectivamente correspondía a la Aduana percibir los tributos cuya devolución se pretende y para ello resulta imprescindible verificar si quien pretende la devolución había dado cumplimiento con los extremos requeridos para considerar que se encontraba enmarcada en el régimen de beneficios arancelarios correspondiente, ello es, acreditar debidamente el origen interzonal de la mercadería en la forma establecida por la

normativa del régimen especial aplicable.

De lo expuesto se desprende que, si bien en el caso en análisis, la solicitud de rectificación del despacho de importación y la repetición son trámites que se relacionan entre sí, cada uno conlleva su propio procedimiento y su resolución se encuentra sujeta a la verificación de diferentes circunstancias.

En suma, el hecho de que se haya autorizado la rectificación de la declaración de importación en los términos del art. 225 del CA a fin de subsanar una inexactitud, dado que se han verificado los extremos establecidos en la norma aplicable, no implica necesariamente que se hayan verificado los requisitos relativos al cumplimiento de las condiciones para gozar del beneficio arancelario del régimen especial.

En definitiva, no se ha configurado cosa juzgada administrativa a los efectos de cuestionar el rechazo del pedido de repetición decidido en la resolución apelada.

VI.- En cuanto al fondo de la cuestión traída a conocimiento, no resulta controvertido que el 26/11/2010 la firma recurrente oficializó el despacho de importación para consumo N° 10 001 IC04221266 H y realizó el pago de los tributos correspondientes.

Dentro del plazo establecido por el art. 225 del CA solicitó la rectificación de la declaración por haber omitido consignar el origen Mercosur de la mercadería objeto de la importación. Afirmó que al momento de la declaración, habría acompañado el original del Certificado de Origen N° 1018002254, que acreditaría su condición de interzonal. Dicha rectificación es autorizada por el servicio aduanero.

Posteriormente, la firma importadora solicitó la repetición de los tributos abonados para lo cual alegó que la mercadería importada se encontraba enmarcada en el régimen especial de beneficio arancelario, por ser originaria de la República de Brasil.

La Aduana rechazó la solicitud de repetición mediante la Resolución N° 241/15 aquí apelada.

Corresponde, entonces, determinar si dicha resolución es ajustada a derecho.

En primer lugar, como ya lo expresé en el considerando precedente, la rectificación de una declaración es un trámite diferente al procedimiento de repetición, con distinta normativa aplicable y con diferentes requisitos, cuyo cumplimiento debe ser verificado en cada caso.

La cuestión en análisis se ha recurrido una resolución aduanera que resolvió rechazar un pedido de repetición.

Como fundamento de la apelación se hizo hincapié en que, al realizarse el pedido de rectificación de la declaración de despacho, la Aduana consideró aplicable, a los efectos de autorizarla, el Certificado de Origen presentado en fotocopia autenticada lo cual, al momento de resolver el rechazo de la repetición de tributos, fue cuestionado por el servicio aduanero por considerar que debió presentarse en original para ser tenido como válido a los efectos de la verificación del origen interzonal de la mercadería, condición imprescindible para acceder a los beneficios arancelarios del régimen especial que habilitaría, en el caso de autos, la repetición de los tributos abonados indebidamente.

Ahora bien, del análisis de las actuaciones administrativas N° 13289-6236-2011 se desprende que, al momento de la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa del régimen especial alegado, no se tuvo a la vista el sobre contenedor con la documentación original del despacho, en el cual, según lo manifestado por la firma importadora, se encontraría el original del Certificado de Origen de marras.

El servicio aduanero, previo al dictado del acto administrativo aquí cuestionado, solicitó como medida para mejor proveer la agregación del sobre contenedor de la destinación, pero, como se expresó, el mismo no fue agregado.

Si bien la prueba del cumplimiento de la obligación impuesta en razón del otorgamiento de un beneficio de excepción se encuentra en cabeza del beneficiario, quien ha de probarlo por medio de la documentación adecuada, es la Aduana y no la importadora quien detenta el deber de guarda de la documentación original, más aún -como acaece en la especie-la documentación se encuentra involucrada en discusión administrativa y judicial, por lo que cabe concluir que, tratándose de un expediente administrativo en trámite cuya decisión definitiva sea pasible de ser recurrida ante esta vía jurisdiccional o por ante la Justicia Federal, la Administración se encontraba obligada a conservar la documentación respaldatoria. Ello así ya que la situación configurada en la causa, a raíz de la ausencia de la documentación original y la falta de diligencia al dejar transcurrir casi cinco (5) años para rechazar el pedido de repetición, lleva aparejada como contrapartida, la conducta obrada por el contribuyente en cumplimiento de la normativa para el procedimiento de repetición -acompañó en copia autenticada los documentos que acreditan el origen interzonal de la mercadería- por lo que se impone concluir que las circunstancias no pueden ser valoradas en detrimento del derecho de la aquí actora.

Entiéndase, el servicio aduanero pretende trasladar a la firma importadora la carga del cumplimiento y los efectos del incumplimiento de la obligación de contar con la documentación original, la cual debía estar en poder de aquél al momento del análisis y la verificación de los requisitos para autorizar la repetición.

A mayor abundamiento, no sólo resulta llamativo sino también contradictorio el hecho de que la Aduana, previo al dictado de la resolución aquí recurrida, solicitó al Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, como medida para mejor proveer en los términos del art. 1077 del CA, que se agregara el Sobre Contenedor de la declaración de importación con la documentación complementaria pertinente. No obstante ello y sin dar explicación alguna acerca del motivo de la falta de su agregación expresó, posteriormente, que resultaba inconducente insistir en la producción de dicha medida cuando, en realidad, era de suma importancia para decidir la cuestión en análisis. Circunstancias que solidifican el argumento del suscripto.

Por lo expuesto hasta aquí corresponde hacer lugar a la apelación interpuesta por la recurrente y revocar la resolución apelada, con costas.

VII.- Por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Rechazar el planteo de nulidad y cosa juzgada administrativa opuestos por la firma importadora.

2. Revocar la Resolución N° 241/15 (SDG OAM), dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 13289-6236-2011.

3. Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Vocal preopinante. ASI LO VOTO.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Rechazar el planteo de nulidad y cosa juzgada administrativa opuestos por la firma importadora.

2. Revocar la Resolución N° 241/15 (SDG OAM), dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 13289-6236-2011.

3. Costas a la demandada vencida.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación (art. 1162 del C.A.).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.17 12:17:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.17 12:59:26 -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: 2022.11.17 12:59:27 -03:00