República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-129788518-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Octubre de 2023

Referencia: TFN Nº 37.111-A Rovafarm Argentina SA

Reunidos los Señores Vocales miembros de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de resolver en los autos caratulados **“ROVAFARM ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, expte. N° 37.111-A**,

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 10/14, la empresa del epígrafe, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) N° 1676, de fecha 12/04/16, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-7623-2006, dictada por el Responsable del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros de la Aduana de Buenos Aires, por la que se la condena al pago de multa y tributos, por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA. Manifiesta que por el despacho de importación temporaria Nº 05 001 IT14 004162 A se importaron tres mil kilogramos de ALCASA para la fabricación de Sulfato de Condroitina-Ave. Sostiene que la mercadería importada temporariamente fue totalmente reexportada, en legal tiempo y forma. A los efectos de ilustrar tal situación, acompaña un cuadro que demostraría la descarga de la mercadería importada temporariamente. Menciona que ha reexportado la totalidad de la mercadería, resultante del proceso industrial, en las cantidades denunciadas en la Declaración Jurada presentada y, luego, ratificadas por el Certificado de Tipificación y Clasificación. Dice que la exigencia tributaria formulada es contraria a derecho puesto que no puede sostenerse válidamente que se ha configurado el hecho imponible, estos es, la importación a consumo que justificaría la intimación de pago correspondiente. Plantea la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada.
II.- Que a fs. 21/28 la representante fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada una de los hechos y el derecho invocados por la actora que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Hace una breve reseña de la normativa aplicable al régimen de importación temporaria de mercaderías para luego concluir que la firma importadora no regularizó en término la situación de la mercadería en trato. Dice que tanto la norma que tipifica la infracción como la que reglamenta el régimen de importación temporaria le dan trascendencia al aspecto temporal y a la reexportación en tiempo y forma.
Considera que carece de asidero pretender que la instrucción de sumario reúna todos y cada uno de los elementos estipulados por el artículo 1094 del Código Aduanero. Agrega que la obligatoriedad de llevar adelante sin distingo cada uno de los incisos no encuentra refugio lógico-jurídico alguno. Ofrece prueba, hace reserva del caso

federal y solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta.

III.- Que a fs. 13 de las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-7623-2006 obra el Acta de Denuncia Nº 478/08, labrada contra la firma importadora "ROVAFARM ARGENTINA S.A.", por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A. toda vez que no habría regularizado, dentro del término concedido, la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente, al territorio aduanera, mediante la destinación N° 05 001 IT14 004162 A, cuya copia obra en la carpeta que luce a fs. 14. A fs. 16, se informa la clasificación arancelaria y valoración de la mercadería en presunta infracción, practicándose a fs. 17, la liquidación de tributos. En fecha 14/04/11 se dispone la instrucción de sumario en los términos del artículo 1090, inc. c) del Código Aduanero. A fs. 19 luce la liquidación de tributos y multa. A fs. 24 y vta., se corre vista a la firma importadora de la que se notifica en fecha 24/08/15 (v. cédula de fs. 25 de las act. adm.). A fs. 29/30, la firma "ROVAFARM ARGENTINA S.A." contesta la vista conferida y acompaña documental que obra ensobrada a fs. 34. A fs. 40/42 y vta., el Responsable del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros, con fecha 12/04/16, dicta la Resolución número 1676, apelada en la especie.

IV.- Que incumbe, en primer lugar, entender en el planteo impetrado por la recurrente respecto de la supuesta prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

Que corresponde aclarar que la declaración de nulidad en sede administrativa y judicial resulta ser siempre una decisión in extremis, es decir, que si existe la posibilidad de “salvar” el acto procesal viciado se deberá preferir la conservación de este, siempre y cuando se trate de un vicio subsanable.

Que la resolución por la que se dispone la apertura del sumario es un acto administrativo de suma importancia por medio del cual el administrador entiende que existen motivos suficientes para iniciar el procedimiento, a efectos de constatar si los hechos denunciados constituyen o no una infracción aduanera. Además, es el acto necesariamente previo a la resolución que dispone correr vista de lo actuado a los presuntos responsables a efectos de que presenten sus defensas.
Que el artìculo 1094 del Código Aduanero establece las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario y, en este sentido, dispone que el mismo “...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados.

Que de la compulsa de los antecedentes administrativos SIGEA N° 13289-7623-2006 surge que el servicio aduanero dispuso la instrucción del sumario en fecha 14/04/11, es decir, antes de que opere el cumplimiento del plazo prescriptivo que vencía el 31/12/11 (atento a que la presunta comisión de la infracción aduanera acaeció en el año 2006). La mentada instrucción de sumario da cumplimiento con los requisitos exigidos en el art. 1094 del C.A. pues al momento de su apertura el servicio aduanero había determinado los hechos que se reputaban constitutivos de la infracción (Nótese que en el Acta nro. 478, que luce a fs. 13 y 15, el servicio aduanero dejó constancia que la denuncia se formulaba por la totalidad de la mercadería importada temporariamente, es decir, por 3000 kilogramos, toda vez que no se encuentra tipificada la posición arancelaria del insumo), contaba con la carpeta original de la DIT N° 05 001 IT14 004162 A (v. fs. 14 de las act. adm.) que constituye la causa y antecedente de la obligación, como así también, a ese momento, ya había practicado la liquidación tributaria (v. fs. 17 de las act. adm.) con posterioridad a la clasificación y valoración de la mercadería (v. fs. 16 de las act.

adm.).

Que si bien el servicio aduanero volvió a liquidar los tributos al momento de determinar el valor de la multa (ver fs. 19 de las act. adm.), con posterioridad a la instrucción de sumario, ello no obsta a que igualmente ese acto sea válido puesto que la segunda liquidación rectifica, más no sustituye, la primera que se había practicado a fs. 17 de los antecedentes administrativos, en los plazos establecidos por el Código Aduanero. De allí que, en la especie, procede colegir que el auto de apertura del sumario no ha sido dictado al solo efecto de suspender el transcurso del plazo de prescripción de la acción del Fisco para exigir tributos.

Que, por lo demás, corresponde dejar sentado que en la especie no resulta de aplicación la doctrina sustentada por la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re “Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros S.A.” con fecha 8/11/2022, pues la cuestión resuelta en aquella oportunidad por la Alzada no constituye un caso “estrictamente análogo” al aquí debatido, ni corresponde una aplicación automática de dicho precedente, como asì tampoco de otros decididos por esta Sala “F” donde la plataforma fáctica no resultaba idéntica a la del sub-examine, donde la liquidación tributaria se practicó con anterioridad a la correspondiente instrucción de Sumario.

Que, sobre la base de las consideraciones anteriores, corresponde destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el art. 803 del C.A., que comenzó a correr el 1/01/07, en los términos del art. 804 inc. b), del C.A., (atento a que el hecho gravado, es decir, el vencimiento del plazo de permanencia de la destinación de importación temporaria tuvo lugar en fecha 2 de junio de 2006), debiendo haber operado el 31/12/2011, de no haberse producido causales suspensivas.

Que, en fecha 14/04/11, el servicio aduanero dispuso instruir el sumario habiendo transcurrido hasta ese momento, desde el 1/01/07, la cantidad de tiempo exacta de 4 (cuatro) años; 4 (cuatro) meses y 14 (catorce) días. De acuerdo con el artículo 805, inc. a), del C.A., el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió desde la apertura de sumario, es decir, desde el 14/04/11 "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión” (art. 805 inc. a).

Que cuando el inc. a) del art. 805 del Código Aduanero expresa “...decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo” se refiere a la fecha de notificación de la Resolución aduanera. Ello es así, por cuanto con el simple dictado de la Resolución aduanera, el servicio aduanero no posee aún el ejercicio de la acción para percibir los tributos, es decir, no tiene abierta la vía ejecutiva, sino que, además, necesita notificar esa Resolución y esperar a que la misma quede firme para habilitar la acción.

De allí que el artículo 805, inc. a) del C.A., debe interpretarse en el sentido de que la acción del fisco para percibir tributos se suspende desde la apertura de sumario hasta que quede firme la Resolución aduanera, notificada, que pone fin al procedimiento, siempre que la notificación se realice dentro de los parámetros legales y convencionales que fijara esta Sala in re “EX-2019-112544550- ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A”, del 3 de febrero de 2022, IF-2022-10838655-APN-VOCXVIII#TFN, (voto del Dr. Pablo Garbarino); entre muchos otros.

Que, en definitiva, el procedimiento infraccional, en sede aduanera, se ha desarrollado dentro del marco normativo y de acuerdo con los plazos allí establecidos. Por lo expuesto, entiendo que corresponde rechazar el agravio respecto de la invalidez del auto de apertura de sumario y la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos, sin costas por su tratamiento conjunto con el fondo del asunto.

V.- Que, sentado ello, corresponde dilucidar en autos si la resolución apelada se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

Que la firma “Rovafarm Argentina S.A.” oficializó, en fecha 02/06/05, la destinación de importación temporaria número 05 001 IT14 004162 A mediante la cual ingresó, al territorio aduanero, la cantidad de 3000 kilogramos de la mercadería perteneciente a la posición arancelaria 3507.90.39.000N, con origen Dinamarca y procedencia de la República Federal de Alemania.
Que el servicio aduanero mediante la Resolución (DE PRLA) Nº 1676 resolvió condenar a la firma importadora al pago de una multa y formuló cargo en concepto de tributos, con fundamento en la Nota Nº 325/16 emitida por la Jefe de la Sección Operativa y Registral de la División Control Ex-Ante (ver fs. 37 de las act. adm.), por considerar que en el Certificado de Tipificación y Clasificación aportado, no se encuentra tipificada la posición arancelaria del insumo importado temporariamente.
Que, en desacuerdo con dicha decisión, la actora recurre a este Tribunal Fiscal, pues considera haber reexportado la mercadería importada temporariamente, en tiempo y forma, es decir, antes de que venciera el plazo de cumplimiento de la destinación de importación temporaria. A tal efecto, acompaña un cuadro que luce a fs. 10vta., de autos, que ilustraría la descarga de la mercadería importada temporariamente. Agrega que no fue cuestionada la validez del Certificado de Tipificación y Clasificación Nº 1014 y que de su lectura se desprende que ampara la mercadería importada temporariamente.

VI.- Que este Tribunal Fiscal tiene dicho en reiterada jurisprudencia que sólo puede demostrarse la reexportación de la mercadería importada temporariamente 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 no lo hubiera emitido por causas ajenas al importador. De modo tal que dicho mecanismo resulta ser el reglado e idóneo (“descarga” del D.I.T. en el o los P.E.) 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, al respecto, cabe destacar 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.
Que el Certificado de Tipificación y Clasificación no constituye una mera formalidad requerida por la legislación, sino que implica la emisión de un dictamen, por la autoridad científica y técnica, que determina una relación de cantidad y calidad entre el insumo importado temporariamente y el producto final a exportar. Por un lado, dicho documento permite cuantificar debidamente la incidencia de los elementos ingresados temporariamente en el producto elaborado para exportación, es decir, su correspondencia aritmética y, por el otro lado, determina una relación de calidad de insumo-producto, es decir, una correspondencia cualitativa entre la mercadería importada temporariamente y su aptitud para ser incorporada a un determinado proceso productivo.
Que la recurrente, al documentar, en fecha 02/06/05, la destinación de importación temporaria N° 05 001 IT14 004162 A, introdujo, al territorio aduanero Argentino, la mercadería clasificada en la posición arancelaria 3507.90.39.000N que se describe como “Los demás. Las demás. **Enzimas y sus concentrados** -Las demás

ENZIMAS; PREPARACIONES ENZIMATICAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE" mientras que el Certificado de Tipificación y Clasificación Nº 1014 ampara mercadería clasificable en la posición arancelaria 3507.90.29 que se define de la siguiente manera "Los demás. **Proteasas y sus concentrados** -Las demás ENZIMAS; PREPARACIONES ENZIMATICAS NO EXPRESADAS NI COMPRENDIDAS EN OTRA PARTE".

Que la mercadería declarada en el Certificado de Tipificación y Clasificación Nº 1014 es similar pero no idéntica a la mercadería que fuera importada temporariamente mediante la destinación Nº 05 001 IT14 004162 A lo que redundaría en relaciones insumo-producto distintas.
Que la falta de identidad entre la mercadería importada temporariamente (P.A. 3507.90.39.000N) y la que se imputó en el Certificado de Tipificación y Clasificación (P.A. 3507.90.29) torna imposible realizar la descarga pues no se puede cotejar la mercadería que habría sido reexportada con la relación insumo producto que obra en el CTC. La inconsistencia apuntada anteriormente, entonces, impide evaluar, en el caso concreto que nos ocupa, qué cantidad de la mercadería importada temporariamente mediante la destinación nro. 05 001 IT14 004162 A fue utilizada en el proceso productivo y exportada.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que se encuentran, en autos, suficientes elementos que avalan lo manifestado por el servicio aduanero respecto de la no reexportación de la mercadería importada temporariamente.

VII.- Que en relación con las percepciones de IVA adicional e impuesto a las ganancias, 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.

VIII.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la sanción de multa endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

Por ello, **VOTO** por:

1.- Confirmar el art. 1º de la Resolución (DE PRLA) Nº 1676 de fecha 12/04/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 13289-7623-2006, en cuanto impone multa a la firma importadora "ROVAFARM ARGENTINA S.A.". Costas a la actora.

2.- Confirmar, parcialmente, el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) N° 1676 en tanto exige, a la firma importadora el pago de tributos que ascienden a la suma de DIECISEIS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y TRES DÓLARES CON 92/100 (USD 16.373,92) más los intereses del artículo 794 los que deben calcularse desde el 14/09/15 y hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Revocar, parcialmente, el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) N° 1676 en tanto exige el pago de tributos a la firma importadora en concepto de percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

4.- Imponer las costas de lo resuelto en los puntos 2 y 3 de la presente en un 90% a cargo de la actora y un 10% a cargo del Fisco.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar el art. 1º de la Resolución (DE PRLA) Nº 1676 de fecha 12/04/2016, recaída en el expediente administrativo SIGEA Nº 13289-7623-2006, en cuanto impone multa a la firma importadora "ROVAFARM ARGENTINA S.A.". Costas a la actora.

2.- Confirmar, parcialmente, el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) N° 1676 en tanto exige, a la firma importadora el pago de tributos que ascienden a la suma de DIECISEIS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y TRES DÓLARES CON 92/100 (USD 16.373,92) más los intereses del artículo 794 los que deben calcularse desde el 14/09/15 y hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Revocar, parcialmente, el artículo 3 de la referida Resolución (DE PRLA) N° 1676 en tanto exige el pago de tributos a la firma importadora en concepto de percepciones de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias.

4.- Imponer las costas de lo resuelto en los puntos 2 y 3 de la presente en un 90% a cargo de la actora y un 10% a cargo del Fisco.

Regístrese. Notifíquese al Dr. Exequiel Augusto Di Cósimo (20-35267261-1), Dr. John Ryan Lussich (20-92016182-1) y Dr. Fernando Seleme (20-20784410-2). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Garbarino y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 18º Nominación.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.31 18:38:11 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.31 19:52:55 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.31 19:52:55 -03:00