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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-137664503-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados "AUGUSTO ZINGARETTI E HIJOS S.A.I.C.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación, expediente nº 35991-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales Titulares integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A., a fin de resolver en los autos caratulados "AUGUSTO ZINGARETTI E HIJOS S.A.I.C.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación, expediente nº 35991-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que a fs. 9/19 vta., se presenta, por apoderada, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nº 5868/14, recaída en el expediente administrativo Actuación nº 12209-2707-2006, por la que se la condenó, en los términos del art. 970 del C.A., al pago de multa y tributos, ello en relación a la operación de importación temporaria documentada mediante la destinación 03 073 IT14 001333 E. Se refiere a los antecedentes de la causa. Alega el cumplimiento al régimen, la prescripción de la acción del Fisco, en tanto el auto de apertura no pudo producir sus efectos por no reunir los requisitos del art. 1094 del C.A. Fundamenta el recurso. Sostiene que marra el servicio aduanero al descartar el C.T.C. respectivo. Realiza la descarga de la mercadería y la imputación de los insumos importados a los productos exportados. Se explaya respecto de la tramitación del sumario en la instancia aduanera. Se agravia de la graduación de la multa. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba el expediente administrativo y la factura de exportación –señalando que se adjuntará la copia certificada de la misma-. Solicita se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 28/34 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Se refiere a los hechos y antecedentes que la motivaron. Realiza consideraciones respecto del planteo de prescripción y el régimen de importación temporaria. Se refiere al C.T.C. acompañado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que a fs. 35 se dispone la apertura de la causa a prueba, la que obra producida a fs. 41/58. A fs. 64 se dispone la clausura del periodo probatorio. A fs. 77 se elevan los autos a la Sala "F" y, a fs. 81, se ponen para alegar. A fs. 85/86 vta. se agrega el alegato de la actora y, a fs. 88/92, el de la demandada. A fs. 94 los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que de la compulsa del expediente administrativo Actuación N° 12209-2707-2006, que se encuentra agregado por cuerda a estos autos, resulta que se inició con la denuncia formulada respecto de la DIT 03 073 IT14 001333 –cuyo vencimiento operó el 21/05/2004- por infracción al art. 970 del C.A. A fs. 4 se agrega el sobre contenedor de la destinación involucrada. A fs. 5/5 vta. se realiza la liquidación de los tributos. A fs. 12, con fecha 23/09/2009, se dispone la instrucción del sumario. A fs. 16 se informa la carga tributaria correspondiente a la mercadería a la fecha de infracción. A fs. 20 se determina la base de tributos y multa. A fs. 24/24 se corre vista a la imputada, quien a fs. 31/43 contesta la vista conferida y acompaña documental. A fs. 53/55 vta. se dicta la resolución condenatoria, apelada en autos.

V.- Que**,** como primer estamento de este decisorio, corresponde –por razones de método y mejor comprensión- expedirme respecto del planteo de nulidad formulado por la recurrente.

En esta inteligencia es ventral analizar la validez del acto por medio del cual el administrador dispuso la apertura del sumario infraccional, pues de no acaecer la suerte de sendas acciones fiscales y sus efectos interruptivos y suspensivos previstos por el codificador (art.937 y 805 del C.A), habrían de fenecer por el transcurso del plazo quinquenal las acciones del sumariante para imponer penas y exigir tributos.

La actora esgrime que el acto administrativo se encuentra viciado en tanto "constituyó simplemente un mero trámite administrativo indicativo de que se aperturó el sumario en el cual ni siquiera se liquidaron los tributos que pudieran corresponder" agraviándose también de que "dicho auto no fue notificado".-

En relación a dicha afirmación formulada por la asistencia técnica de la recurrente, cabe destacar que de las actuaciones administrativas que corren por cuerda con la presente, se colige a fs. 1 el acta de denuncia de la División Registro de Importación, el sobre contenedor de la Destinación en cuestión, obrante a fs. 4, a fs 5/5 vta. el requerimiento de intervención a la Sección Liquidaciones para la determinación del valor en aduana de las mercaderías objeto de la destinación, que luce formulada a fs. 9/10.

Afirmo entonces que, contrariamente a la tesis sostenida por la dirección técnica de la actora, se hayan reunidos los requisitos establecidos en el art. 1094 del C.A. para otorgar validez al acto de apertura sumarial, pues –entiendo yo- que la inteligencia impresa por el legislador en la norma no puede caer en la abstracción interpretativa y literal de la norma.

Destaco dos aspectos neurálgicos que alimentan la lógica que erige mi posición al respecto:

a) No puede inferirse que los elementos comprendidos en la norma resulten un numerus clausus que importe -como deber absoluto- el cumplimiento acabado de lo allí establecido so pena de nulidad. La referencia allí contenida relativa a a las “medidas cautelares que correspondieren…” así lo evidencia, pues –habremos de compartir- que no se ha dado una discusión jurisdiccional sentada en la nulidad del auto de apertura del sumario ante la falta de disposición –o siquiera- una referencial a las medidas cautelares que hubieren -o no- correspondido dictar.

b) Atendiendo a la naturaleza jurídica de las nulidades, puede afirmarse que la inobservancia de alguna de esas “obligaciones” pueda ser suficiente fundamento para extirpar del proceso al acto que la contiene sin evaluar la trascendencia de sus efectos ni la conveniencia práctica en lo que al debido proceso se refiere.

Veamos, la sesuda ponderación el operador debe definir la entidad de ese yerro o vicio y las consecuencias de mantener su existencia pues, ante la duda, el acto debe subsistir, ya que ne pas de nullité sans grief.

Las nulidades –en general- son siempre relativas en tanto puedan ser subsanadas con posterioridad pues, lo que se busca con la tutela jurisdiccional efectiva, es garantizar el debido e irrestricto respeto por parte de la autoridad al derecho de defensa del pretenso obligado, extremo que, a la luz de los elementos supra descriptos y que componen el plexo probatorio de autos, no se verifica lesionado bajo ningún aspecto que amerite la declaración de nulidad pretendida.

Dirimido ello, corresponde analizar entonces el planteo de prescripción incoado por la actora.

Cabe recordar que el legislador estableció que, por el transcurso del plazo de cinco años se prescribe la acción del Fisco para imponer penas o percibir tributos regidos por la legislación aduanera, la que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (o de la fecha en que se hubiese producido el hecho gravado), estableciendo, como supra se adelantó, las causales de suspensión o interrupción de dicho plazo, según el caso (imposición de multas o tributos respectivamente).

Visto ello, teniendo en cuenta el vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería importada documentada mediante la destinación en cuestión (21/05/2004), y la fecha en que se dictó la instrucción del sumario administrativo (23/09/2009) (conf. Art. 1090 del C.A.) por el juego sistémico de los arts. 934 y 805 inc. a) del C.A. no se ha producido la alegada prescripción de la acción del Fisco, a saber, el plazo prescriptivo comenzó a correr el día 01/01/2005 y finiquitaba el día 31/12/2009, por lo que corresponde desestimarla.

Por lo expuesto, corresponde rechazar los planteos de nulidad y de prescripción incoados por la actora, sin costas.

VI.- Que, sentado lo anterior, cabe adentrarse en la cuestión de fondo y para ello cabe recordar que la operación cuestionada, tuvo su origen en la importación temporaria documentada como destinación nº 03 073 IT14 001333 E, oficializada el 26/05/2003, mediante la cual la firma ZINGARETTI AUGUSTO E HIJOS S.A.I. ingresó mercaderías al territorio aduanero, bajo el marco rector del Decreto 1439/96, otorgándosele el plazo de permanencia por un año para el cumplimiento de las obligaciones inherentes al

régimen.

En consecuencia del vencimiento del plazo de permanencia, el servicio aduanero labró el acta de denuncia por entender incursa a la importadora en el tipo infraccional establecido en el art. 970 del C.A. conforme el cual, en caso de incumplimiento de las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o exportación temporaria –según el caso-, el incumplidor será sancionado con una multa y el pago de los tributos que gravaren la importación para consumo (o la exportación para consumo), de la mercadería en infracción.

Es menester destacar que, conforme ha sido criterio de esta Sala F, al servicio aduanero le basta con acreditar el mero vencimiento del plazo, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo –incumplimiento- que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba, quedando a cargo del presunto infractor la acreditación de todos los extremos que afirme la eximen de responsabilidad penal.

Respecto a ello y tal como surge de la propia normativa que regula la importación temporaria, a los fines de acreditar el cumplimiento de las obligaciones contraídas en virtud del régimen al amparo del cual se realizó la operación de importación temporaria, es necesario contar con los permisos de embarque –o copias- mediante los cuales se exporta o se importa a consumo (según el caso), la mercadería para cuya producción fueron importados temporariamente o directamente se reexportan en el mismo estado en que fueron importados y, en caso de corresponder, los Certificados de Tipificación y Clasificación –o sus copias- que acrediten la relación insumo/producto.

Dicho lo precedente, cabe examinar si, efectivamente, la conducta reprochada encuadra en las previsiones del tipo y consecuentemente, si se verifican los elementos que conforman la imputación que motivara este entuerto.

De la compulsa de la documentación incorporada en el marco de la pesquisa administrativa aduanera huelga destacar que, en oportunidad de contestar la vista, la importadora aportó un permiso de embarque –en aras de acreditar el acabado cumplimiento de sus obligaciones asumidas- que daría cuenta que los insumos importados temporariamente mediante la destinación denunciada fueron utilizados para la efectiva producción de la mercadería en trato.

Acompañó asimismo, copia simple de la carta de porte y el certificado de tipificación y clasificación que acreditaría la relación insumo/producto y así demostrar la ilegitimidad de la sanción impuesta.

Ahora bien, de un sesudo análisis de la documental aportada por la imputada, el servicio aduanero ratificó la denuncia efectuada pues en el C.T.C. se tipificó el producto final a exportar en “KILOGRAMOS” y en el permiso de embarque se declaró como unidad de medida “UNIDAD”, motivo por el cual no podía determinarse la relación insumo/producto.

En ese contexto diferencial en las unidades de medida, la parte aduce que, conforme los datos de la factura comercial -acompañada recién en esta instancia- y la documental aportada en la instancia precedente, era factible realizar la descarga pertinente y que la imputación de los insumos a los productos exportados acreditan la cancelación total de la D.I.T.

Sentado lo anterior –y definido el contexto fáctico de la cuestión a dilucidar- la pregunta que cabe hacerse entonces para dar respuesta a la cuestión de fondo es si la diferencia en la unidad de medida reseñada pudo constituir el elemento objetivo del tipo reprochado

Para poder dar una respuesta, cabe recordar que estamos frente a un régimen especial al amparo del cual se ingresa al territorio aduanero mercadería sin sujetarse al pago de tributos y que, tal especialidad del régimen exige –esencialmente- al importador un especial celo en el cumplimiento de las obligaciones asumidas para ello y, como contracara de ello, el servicio aduanero debe asumir un riguroso control de la documental sometida a su análisis para la verificación del acabado cumplimiento del régimen.

A efectos de delimitar los parámetros, la normativa referente al régimen estableció que el mecanismo idóneo para acreditar el cumplimiento de las obligaciones asumidas es mediante la "descarga" de la D.I.T. —eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida— realizada mediante la presentación de la correspondiente declaración jurada -con anterioridad al vencimiento del plazo de permanencia-, **con la mención de la respectiva cantidad de insumo y producto**, el o los permisos de embarque por los que se documentara la exportación para consumo del producto elaborado con dicho insumo; y/o mediante los despachos de importación por los que se documentara regularmente la importación para consumo de dicho insumo (importación para consumo de la mercadería importada), y el Certificado de Tipificación y Clasificación, por cuanto sólo así se puede determinar la relación insumo/producto entre la mercadería importada temporariamente y la exportada bajo una nueva forma, como también las mermas, sobrantes y pérdidas resultantes del proceso de transformación.

En resumen, a efectos de corroborar el cumplimiento del régimen, el servicio aduanero debe contar con la declaración jurada, el permiso de embarque mediante el cual se exporta el producto terminado o la mercadería importada temporariamente y el C.T.C. que acredite la relación insumo/producto.

Es incuestionable –como se detalló- que la importadora presentó un C.T.C. del cual surge que para la elaboración del producto VINAGRE BALSÁMICO (N.C.M. 2103.90.29) se utilizan los insumos AROMA NATURAL PARA INDUSTRIA ALIMENTARIA ubicados en la posición arancelaria N.C.M. 3302.10.00, estableciendo que **para 1000 kilogramos de producto se utilizan 6,266 y 6,588 kilogramos de insumo**.

Tal C.T.C. fue utilizado para acreditar la relación de insumo/producto de la mercadería exportada mediante el P.E. 03 038 EC03 005182 L, ubicada en la P.A. 2103.90.29.000V, consistente en **3006 unidades –en envases de plástico- de "preparaciones para salsas y salsas preparadas…"**.

Queda claro que, con el certificado de tipificación y clasificación aportado, no se puede – ni podrá- determinar la relación de insumo/producto ya que, para poder dilucidar si para la producción de la mercadería exportada se utilizó la totalidad de los insumos importados temporariamente, o el permiso de embarque debía tener como unidad de medida KILOGRAMO o el C.T.C. debía referirse a UNIDAD.

La negligencia que denota esa diferencia no es menor –debió rectificar el C.T.C.- ya que la factura comercial que "acreditaría" que las 3006 unidades de mercadería exportada consisten en 70 tambores de 255 kilos cada uno y 2936 bidones de 5,606 kilos cada uno, no es el medio idóneo –y procedente técnicamente- para suplir lo advertido, pues –como se dijo- a) No enmarca dentro de la documental

prevista normativamente b) es exclusivamente confeccionado por la parte, c) no posee la intervención del servicio aduanero a efectos de comprobar su veracidad y d) no acreditan que la cantidad y la calidad consignada corresponden efectivamente a lo verificado.

En definitiva, considero que no fueron satisfechos los requisitos establecidos por el marco normativo regulatorio de la operación correspondiente a este régimen especial y por acreditado el incumplimiento de la importadora de sus obligaciones, asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen espacial otorgado y por ello cabe CONFIRMAR LA MULTA IMPUESTA, con costas a la actora.

VII.- Que determinado lo anterior, corresponde expedirse respecto a la cuantía de su graduación.

En tal sentido, los parámetros para establecerla, tienen su encuadre en lo preceptuado por el art. 915 del C.A., que dispone que, además de la gravedad de la infracción, debe considerarse la calidad del sujeto activo, no pudiéndose equiparar un individuo que nunca ha infringido las obligaciones legales con aquél que periódicamente las vulnera.

Precisamente, en el esquema del Código Aduanero la infracción está estructurada sobre la base de la inobservancia de las obligaciones inherentes al régimen; obligaciones que consisten en desarrollar conductas determinadas y en el plazo que, al efecto, se otorga. A su vez, la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, torna aplicable el principio general del derecho, receptado en el art. 902 del Código Civil y que tuvo su acogida en el Código Civil y Comercial de la Nación –art. 1725- conforme el cual, cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias, y que cuando existe una confianza especial, se debe tener en cuenta la naturaleza del acto y las condiciones particulares de las partes.

En atención a ello, y existiendo en autos constancia de antecedente firme de la actora, conforme resulta de fs. 52 de las actuaciones administrativas, considero ajustado a derecho la graduación impuesta por el servicio aduanero en una vez y media y no deviene irrazonable y por ello cabe CONFIRMALO.

VIII.- Visto lo resuelto precedentemente y en virtud de lo dispuesto por el art. 1143 del CA resulta necesario analizar la procedencia de los conceptos de Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias, que conforman la exigencia tributaria de la resolución en crisis.

En relación al Derecho Adicional, corresponde tener en cuenta el criterio sentado por la jurisprudencia de la CSJN en los fallos “Frisher SRL (TF 16.236-A) c/ A.N.A.” y “IEF LATINOAMERICANA SA c/DGA s/ recurso de apelación” (TF 16.912-A), en consecuencia, corresponde excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

Asimismo, en cuanto al I.V.A. adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente “CLADD ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01 s/ Dirección General de Aduanas” corresponde declarar que en el caso de autos se dan los presupuestos de hecho y de derecho analizados por nuestro Máximo Tribunal, por lo que considero que no corresponde la exigencia de las percepciones en cuestión. Claro está que las costas deberán ser impuestas a la demandada, toda vez que el cambio de criterio tiene su génesis en la novel jurisprudencia emitida por el

máximo Tribunal con la suficiente antigüedad en relación a la fecha del dictado de la presente (conf. Art. 1163, 2do. Párrafo del C.A.).

En tal sentido, firme que quede la presente, la demandada deberá reliquidar los conceptos señalados, como así también la multa impuesta, en los términos del art. 1166 del C.A.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Rechazar sendos planteos de nulidad y prescripción interpuestos por la recurrente, sin costas;

2. Confirmar la Resolución DE PRLA Nº 5868/14, recaída en el expediente administrativo Actuación nº 12209-2707-2006, en cuanto condena a la firma AUGUSTO ZINGARETTI E HIJOS S.A. al pago de la multa dispuesta por comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA en relación a la operación documentada mediante la DIT N° 03 073 IT14 001333 E;

3. Revocar parcialmente el art. 3 -con costas conforme los respectivos vencimientos- y revocar el art. 4 -con costas a la demandada- de la Resolución DE PRLA N° 5868/14, en cuanto a los rubros Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo.

ASÍ LO VOTO.-

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

1.- Rechazar sendos planteos de nulidad y prescripción interpuestos por la recurrente, sin costas;

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA Nº 5868/14, recaída en el expediente administrativo Actuación nº 12209-2707-2006, en cuanto condena a la firma AUGUSTO ZINGARETTI E HIJOS S.A. al pago de la multa dispuesta por comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA en relación a la operación documentada mediante la DIT N° 03 073 IT14 001333 E;

3.- Revocar parcialmente el art. 3 -con costas conforme los respectivos vencimientos- y revocar el art. 4 -con costas a la demandada- de la Resolución DE PRLA N° 5868/14, en cuanto a los rubros Derecho Adicional, I.V.A. Adicional y percepciones del Impuesto a las Ganancias.

Suscriben la presente el Dr. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17ª Nominación) y el Dr. Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16ª Nominación), por encontrarse vacante la Vocalía de la 18a Nominación (Art. 1162 C.A.).

Regístrese y notifíquese.—

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.17 17:31:18 -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: 2023.11.17 18:22:11 -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: 2023.11.17 18:22:12 -03:00