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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-148338482-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 13 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “NIDERA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN”, expediente n.° 31.643-A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “ **NIDERA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN**”, expediente n.° **31.643-A**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, a fs. 12/20, se presenta, por apoderado, la firma NIDERA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 120 del 02/02/2012, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros en el marco del expediente SIGEA n.° 608514-222-2004, por la cual se condena a la empresa al pago de una multa y de tributos por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero con relación a la operación documentada mediante la Destinación de Importación Temporaria n° 01 001 IT14 001285 W.

Realiza una breve descripción de los antecedentes del caso. Sostiene que no se ha cometido la infracción atribuida a la firma, en tanto el Certificado de Tipificación y Clasificación n.° 823/1996 acompañado señala que el insumo importado temporariamente bajo el régimen de transformación establecido por el Decreto 1439/1996 fue “TEREFTALATO DE POLIETILENO EN GRÁNULOS”, bajo la posición arancelaria 3907.60.00, con la finalidad de utilizarlo para la producción de “BOTELLAS DE PET DE ACEITE COMESTIBLE”, de posición arancelaria 3923.30.00.

Manifiesta que en los permisos de embarque nros.° 01 001 EC03 027200 R; 01 001 EC03 011041 N; 01 001 EC03 005987 M; 01 011 EC03 005972 G; 01 001 EC03 010653 V y 01 001 EC03 005886 K exportó diversas variedades de aceites bajo las posiciones arancelarias 1517.90.11.000Q; 1512.19.11.000N; 1512.19.11.000N; 15.17.90.11.000Q; 1517.90.10.000D y 1512.19.1.000N, respectivamente, pero que en todos los casos el producto declarado se encuentra acondicionado en envases. Que, en la hoja agregada a cada uno de los P.E., se detalla la cantidad de los insumos importados mediante la DIT 01 001 IT14 001285 W.

Destaca que, al momento de documentar las destinaciones de exportación, se aplicó la Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura n.° 5b) que indica: "(...) *los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías* (...)", por lo que se declaró la posición arancelaria correspondiente al aceite envasado en las botellas resultantes del proceso de transformación al que se sometió el insumo importado temporariamente.

En subsidio, plantea la inconstitucionalidad del derecho adicional establecido por el Decreto n.° 1439/1996 por violación al principio de reserva legal.

Finalmente, solicita se haga lugar a la demanda y se revoque la resolución apelada, con costas a la demandada vencida.

II.— Que, a fs. 29/35, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa en soporte papel. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de hecho y de derecho postuladas por la actora. Se pronuncia sobre el régimen de importación temporaria, el cual establece una serie de obligaciones en cabeza del particular que se adhiere voluntariamente a dicho régimen con la finalidad de obtener un beneficio tributario. Destaca que una de las cargas que tiene la importadora es acreditar ante el servicio aduanero la cancelación de la Destinación, aportando toda la documentación necesaria a efectos determinar que se ha dado cumplimiento al régimen.

Sostiene que, en el caso de autos, la actora no ha logrado desvirtuar la comisión de la infracción imputada en el sumario contencioso por cuanto la posición arancelaria del producto final tipificada en el CTC aportado por la firma importadora no coincide con aquella declarada en los permisos de embarque por los cuales se "cancelaría" la DIT, no pudiendo el servicio aduanero determinar la relación insumo-producto con la mercadería reexportada.

Solicita se desestime el planteo de la actora y se confirme la resolución aduanera apelada, con costas a la demandante vencida.

III.— Que, en fecha 03/09/2013, se dispuso como medida para mejor proveer que se libre oficio a la Secretaría de Comercio a fin de que acompañe copia CTC n.° 823/1996 (solicitud n.° 13137/000) y que en fecha 30/06/2015 se declaró clausurado el período probatorio.

Que, en fecha 25/09/2023, se elevaron los autos al conocimiento e intervención de la Sala "F".

Que, a fs. 120, se pusieron los autos para alegar, obrando a fs. 123/124 vta. el alegato de la actora y a fs.

126 se deja constancia de que el Fisco Nacional no hizo uso del derecho conferido.

Que, en fecha 28/11/2023 los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, a continuación, corresponde resolver en autos respecto de la procedencia de los tributos y multa reclamados a la empresa NIDERA S.A. por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero.

Que, conforme surge de la carpeta original agregada a fs. 7 de las actuaciones administrativas, mediante la Destinación de Importación Temporaria n.° 01 001 IT14 001285 W, la firma del epígrafe documentó la importación de 20.000 unidades estadísticas de la mercadería tipificada bajo la posición arancelaria 3907.60.00.000Z que incluye "-Politereftalato de etileno POLIACETALES, LOS DEMAS POLIETERES Y RESINAS EPOXI, EN FORMAS PRIMARIAS; POLICARBONATOS, RESINAS ALCIDIAS, POLIESTERES ALILICOS Y DEMAS POLIESTERES, EN FORMAS PRIMARIAS", a fin de someterla a un proceso de transformación en los términos del Decreto n.° 1439/1996 para la fabricación de botellas de pet.

Que, habiendo operado el vencimiento del plazo de permanencia de la mercadería, a saber, el día 03/03/2002, y no existiendo constancia de que se haya dado cumplimiento a la obligación de reexportación de los insumos importados temporariamente, el servicio aduanero dispuso en fecha 05/02/07 la instrucción de sumario contencioso en los términos del art. 1090, inc. c) del Código Aduanero, por la totalidad de la mercadería.

Que, a fs. 22 de las actuaciones, el servicio aduanero dispuso una medida para mejor proveer e intimó a la firma importadora para que acompañe los originales o copias certificadas de los permisos de embarque nros.° 01 001 EC03 027200 R; 01 001 EC03 011041 N; 01 001 EC03 005987 M; 01 011 EC03 005972 G; 01 001 EC03 010653 V y 01 001 EC03 005886 K.

Que, a fs. 36, se presentó, por apoderado, la firma imputada y dio cumplimiento a lo requerido, acompañando la documental pertinente.

Compulsada la documentación incorporada al sumario, el servicio aduanero consideró que la actora no había dado cumplimiento a las obligaciones asumidas como consecuencia de la adhesión al régimen de importación temporaria ante la imposibilidad de determinar la cancelación de la DIT n.° 01 001 IT14 001285 W, por cuanto la posición arancelaria tipificada en el CTC para el "producto final" no coincidía con aquella declarada en los permisos de embarque nros.° 01 001 EC03 027200 R; 01 001 EC03 011041 N; 01 001 EC03 005987 M; 01 011 EC03 005972 G; 01 001 EC03 010653 V y 01 001 EC03 005886 K afectados a la cancelación de la destinación.

Que, en fecha 05/12/2011, se dispuso la corrida de vista a la empresa NIDERA S.A., debidamente notificada en fecha 05/12/11, por la cual se le imputó la comisión de la infracción prevista en el art. 970, ap. 1 del Código Aduanero respecto de la destinación n.° 01 001 IT14 001285 W.

Que, por el referido artículo, se dispone que: "*el que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria o del exportación temporaria*,

según el caso, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de los tributos que gravaren la importación para consumo o la exportación para consumo, según el caso, de la mercadería en infracción, multa que no podrá ser inferior al TREINTA (30%) por ciento del valor en aduana de la mercadería, aun cuando ésta no estuviere gravada".

Cabe recordar que el art. 250 del C.A. define a la destinación de importación temporaria como "*aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo*".

Por su parte, el Decreto n.° 1439/1996 estableció las condiciones por las cuales podía importarse temporariamente al territorio nacional mercadería a fines de recibir un perfeccionamiento industrial, asumiendo la obligación de exportarla para consumo a otro país bajo la nueva forma resultante y dentro del plazo autorizado.

Que, el beneficiario del régimen asumió la obligación de presentar ante la Autoridad de Aplicación el Certificado de Tipificación y Clasificación a fin de demostrar la cancelación de la DIT, siendo dicho documento el único que permite conocer la relación insumo / producto y, a su vez, determinar si los insumos importados fueron debidamente utilizados (tanto en cantidad como en cuanto a su destino —producto final—).

En base a ello, la única forma de acreditar la salida de la mercadería introducida temporariamente es dejando constancia en el cuerpo del permiso de embarque respectivo acerca de que la mercadería que allí se documenta coincide con la importada previamente en forma temporaria, de modo que el servicio aduanero se encuentre en condiciones de efectuar el debido control.

En el *casus*, el CTC aportado n.° 823/1996 señala que el insumo importado fue "TEREFTALATO DE POLIETILENO EN GRÁNULOS", amparado bajo la P.A. 3907.60.00, y que la utilización del insumo fue destinada a la producción de Botellas de Pet para aceite comestible de 28 y 31 grs, cuya posición arancelaria es 3923.30.00.

No obstante ello, en los permisos de embarque nros.° 01 001 EC03 027200 R; 01 001 EC03 011041 N; 01 001 EC03 005987 M; 01 011 EC03 005972 G; 01 001 EC03 010653 V y 01 001 EC03 005886 K, conforme surge de las copias acompañadas por la actora en sede administrativa, se documentó la exportación para consumo de diversos aceites bajo las posiciones arancelarias: 1517.90.11.000Q; 1512.19.11.000N; 1512.19.11.000N; 15.17.90.11.000Q; 1517.90.10.000D y 1512.19.11.000N, respectivamente. La actora sostiene que en todos los casos el producto declarado se encontraba "acondicionado" en **envases**. Se incluye el siguiente detalle:

— Por la partida P.A.1517.90.11.000Q se exportó "*En envases con capacidad inferior o igual a 5 l (Res.359/99 MEYOSP) Refinado -Los demás ACEITE DE SOJA (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE*".

— Respecto de la P.A. 1512.19.11.000N se exportó: "*Refinado, en envases con capacidad inferior o igual*

a 5 l (R.359/99 MEYOSP) De girasol --Los demás -Aceites de girasol o cártamo, y sus fracciones: ACEITES DE GIRASOL, CÁRTAMO O ALGODÓN, Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADOS, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE".

— Mediante la P.A. 1517.90.10.000D se exportó: "*Mezclas de aceites refinados, en envases con capacidad inferior o igual a 5 l -Las demás MARGARINA; MEZCLAS O PREPARACIONES ALIMENTICIAS DE GRASAS O ACEITES, ANIMALES O VEGETALES, O DE FRACCIONES DE DIFERENTES GRASAS O ACEITES, DE ESTE CAPÍTULO, EXCEPTO LAS GRASAS Y ACEITES ALIMENTICIOS Y SUS FRACCIONES, DE LA PARTIDA 15.16.*".

Respecto del permiso de embarque n.° 01 001 EC03 027200 R y de la importación consumo de los residuos resultantes, a saber, el despachos n.° 02 001 IC82 000207 E, cabe señalar que las copias aportadas por la importadora son **incompletas**, en tanto no cuentan con el cumplido y la respectiva intervención del personal aduanero. De esta manera, no puede inferirse si se embarcó igual cantidad de unidades a la declarada en tanto no obra constancia alguna de la manifestación de "cumplido conforme declarado" por parte de las autoridades aduaneras.

V.— Que, compulsada la documentación restante agregada en autos, se puede observar que asiste razón a la Aduana respecto de que no se puede determinar la cancelación de la DIT n.° 01 001 IT14 001285 W, toda vez que la posición arancelaria tipificada en el CTC no se corresponde con aquella declarada en los permisos de embarque enumerados *ut supra*.

Que, de las hojas de descarga agregadas a los PE involucrados, no se puede inferir que los envases exportados —independientemente de su contenido— hayan sido fabricados con los insumos importados temporariamente, ello, por cuanto las unidades de medición detalladas en el CTC n.° 823/1996 y aquellas declaradas en los PE no coinciden. Mientras que el CTC establece que por 1 kilogramo de tereftalato de polietileno en gránulos se pueden fabricar 31,3 y 34,7 unidades de botellas de pet para aceite comestible de 31 y 28 grs, los permisos de embarque involucrados en autos declaran la exportación de otra mercadería distinta, no existiendo coincidencia entre uno y otro.

Que, la firma NIDERA S.A. declaró exportar para consumo aceites varios de soja, girasol y mezcla, entre otros, todos ellos en envases cuya unidad de medida estaba expresada en volumen (litros) por cuanto tenían una capacidad inferior o igual a 5 l. Dicha circunstancia impide establecer la relación insumo-producto respecto del CTC que expresa el producto final en una unidad de medida de masa (gramos) y la mercadería que la empresa finalmente exportó en tanto está expresada en litros.

Asimismo, no se puede determinar si los envases utilizados están efectivamente hechos del mismo insumo importado temporariamente para su transformación, por cuanto no surge del detalle de la mercadería exportada el material de los envases, que bien podría tratarse de vidrio, plástico, u cualquier otro material.

En razón de todo lo expuesto, cabe destacar que, quien resulta beneficiario de un régimen de importación temporaria, con lo que ello implica (posibilidad de no ingresar los gravámenes propios de una importación definitiva), se encuentra gozando de una ventaja tributaria cuyo sostenimiento está supeditado a la comprobación de haber cumplido con las obligaciones asumidas, circunstancia que *no* se verifica en autos por los motivos expuestos precedentemente respecto de las incongruencias entre la posición arancelaria

tipificada en el CTC involucrado en autos y aquellas declaradas en los permisos de embarque.

Que, tratándose en el caso de un régimen especial y de excepción al cual se acogió voluntariamente la actora, que expresamente prevé la forma de acreditar la identidad entre la mercadería que se importó temporariamente y la que se exporta, no puede la firma importadora desconocer la normativa aplicable.

Que, a mayor abundamiento, corresponde señalar que era la actora quien debió extremar los recaudos a los efectos de cumplimentar con el régimen al cual se acogió y, en consecuencia, debió haber efectuado una descarga que no ponga en duda la efectiva reexportación de la mercadería importada temporariamente, lo cual no sucedió en autos.

En este orden de ideas, cabe declarar que en el presente caso la firma NIDERA S.A. no ha dado cumplimiento a las obligaciones asumidas como consecuencia del acogimiento al régimen de importación temporaria.

Que, ello así, corresponde tener por configurada la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero con relación a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la DIT n.° 01 001 IT14 001285 W, por cuanto, de la compulsa de la documentación obrante en la presente causa, se deduce que no ha sido debidamente acreditada la reexportación de dicha mercadería.

VI.— Que, sentado ello, corresponde expedirse respecto de la exigencia tributaria y el monto de la multa.

Que, respecto del Derecho Adicional, ha de tenerse en cuenta el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los fallos "**FRISCHER S.R.L. (TF 16.236-A) c/ ANA**" e "**IEF LATINOAMERICANA S.A. (TF 16,912-A) c/ DGA**", por lo que corresponde excluir el mismo del monto reclamado a la actora.

A su vez, en cuanto a las percepciones de IVA adicional y del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo dispuesto en el precedente "**CLADD ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas**", no corresponde incluir exigencia alguna en dichos conceptos.

Finalmente, en cuanto a la graduación de la multa, atento a que la firma no posee antecedentes registrados conforme la constancia de consulta al Registro de Infractores agregada a fs. 85 de las actuaciones administrativas, ello me lleva a concluir que el Artículo 1) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA), aquí apelada, es ajustada a derecho en tanto fija la multa por una (1) vez el importe de los tributos que gravan la importación para consumo.

En virtud de lo expuesto precedentemente, se practica la siguiente liquidación:

DIT n.° 01 001 IT14 001285 W

Tributos:

Valor en aduana = $39.795

Derechos de Importación (15,5%) = $6.168,22

Tasa de Estadística (0,5%) = $198,97

BASE DE IVA = $46.162.19

IVA (21%) = $9.694.05

TOTAL TRIBUTOS $16.061,24

Multa:

Total tributos = $16.061,24

Graduación multa 1 vez los tributos

TOTAL MULTA $16.061,24

VII.— Que, en razón del cálculo que antecede y la jurisprudencia analizada, corresponde declarar que los tributos adeudados por la firma NIDERA S.A. ascienden a la suma de $16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS), en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA, con más los intereses correspondientes por aplicación del art. 794 del Código Aduanero, los que se devengarán desde el vencimiento del plazo de los diez (10) días posteriores a la notificación de la corrida de vista de la apertura del sumario (05/12/2011), es decir, desde el 19/12/2011 hasta la fecha de efectivo pago.

Por su parte, corresponde declarar que el monto en concepto de multa asciende a la suma de $16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS).

VII.— Que, respecto de las costas del proceso, estimo que, en virtud de la gravedad de la infracción imputada en autos por el incumplimiento total al régimen de destinación de importación suspensiva, las mismas deben ser soportadas por la actora vencida.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Confirmar el punto 1°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) dictada en el marco del expediente SIGEA n.° 608514-222-2004, en cuanto condena a la firma NIDERA S.A. al pago de una multa en razón de la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. con relación a la DIT n.° 01 001 IT14 001285 W, por la suma de $16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS), con costas a la actora vencida.

2. Confirmar, parcialmente, el punto 3°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) respecto de la aquí actora, la firma NIDERA S.A., declarando que el importe de los tributos adeudados asciende a la suma de

$16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS), en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA, con más los intereses correspondientes por aplicación del art. 794 del Código Aduanero, los que se devengarán desde el vencimiento del plazo de los diez (10) días posteriores a la notificación de la corrida de vista de la apertura del sumario (05/12/2011), es decir, desde el 19/12/2011 hasta la fecha de efectivo pago.

3. Revocar, parcialmente, el art. 3°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) en cuanto a la exigencia de los rubros de IVA adicional, anticipo del Impuesto a las Ganancias y de Derecho Adicional, con costas al Fisco vencido.

4. Declarar que las costas respecto de los puntos 2 y 3 de la presente serán soportadas conforme sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 58% a cargo de la actora, y un 42% a cargo del Fisco.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero al voto del Dr. González Palazzo. *ASÍ LO VOTO.—*

Por el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar el punto 1°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) dictada en el marco del expediente SIGEA n.° 608514-222-2004, en cuanto condena a la firma NIDERA S.A. al pago de una multa en razón de la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. con relación a la DIT n.° 01 001 IT14 001285 W, por la suma de $16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS), con costas a la actora vencida.

2.- Confirmar, parcialmente, el punto 3°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) respecto de la aquí actora, la firma NIDERA S.A., declarando que el importe de los tributos adeudados asciende a la suma de $16.061,24 (PESOS DIECISÉIS MIL SESENTA Y UNO CON VEINTICUATRO CENTAVOS), en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadística e IVA, con más los intereses correspondientes por aplicación del art. 794 del Código Aduanero, los que se devengarán desde el vencimiento del plazo de los diez (10) días posteriores a la notificación de la corrida de vista de la apertura del sumario (05/12/2011), es decir, desde el 19/12/2011 hasta la fecha de efectivo pago.

3.- Revocar, parcialmente, el art. 3°) de la Resolución n.° 120/2012 (DE PRLA) en cuanto a la exigencia de los rubros de IVA adicional, anticipo del Impuesto a las Ganancias y de Derecho Adicional, con costas al Fisco vencido.

4.- Declarar que las costas respecto de los puntos 2 y 3 de la presente serán soportadas conforme sus respectivos vencimientos, los que se estiman en un 58% a cargo de la actora, y un 42% a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese y, eventualmente, devuélvanse las actuaciones administrativas a su instancia de origen.

Suscriben a la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18a Nominación (conf. el art. 1162 del Código Aduanero).—

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.12 18:13:08 -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: 2023.12.13 14:06:48 -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: 2023.12.13 14:06:49 -03:00