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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-45664062-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Abril de 2023

Referencia: Sentencia COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS (COTEMINAS) Expte. 33.451-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14ª nominación se encuentra vacante) bajo la presidencia del Vocal designado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"COMPANHIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS (COTEMINAS) c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 33.451-A**

El **Dr. Juan Manuel Soria** dijo:

I.- ***Recurso de apelación***: A fs. 16/21vta. la firma Companhia de Tecidos Norte de Minas (Coteminas) interpone recurso de apelación contra la Resolución (DE PRLA) 201/2010, dictada en el expediente SIGEA 12144-249-2005. Mediante dicha resolución se condena a la actora al pago de una multa de Pesos Treinta y Seis Mil Doscientos ($ 36.200) por la presunta infracción tipificada en el art. 954.1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Relata la actora que, en oportunidad de verificarse la mercadería, la Aduana encontró una diferencia en la Posición Arancelaria ("PA") que entendió no amparada por el Certificado de Origen ("CO") MERCOSUR. Se agravia por cuanto considera que no resulta cierto que, existiendo diferencia clasificatoria en operaciones de importaciones originarias y provenientes del MERCOSUR, el CO no ampare a la mercadería. Al respecto, cita jurisprudencia de este tribunal y transcribe que "la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante de las preferencias arancelarias, puesto que estas se conceden a las mercaderías, dado que son las mercaderías las negociadas y no las posiciones arancelarias; aunque dichas posiciones arancelarias brinden una ubicación de las mercaderías en la nomenclatura". Transcribe también que "la alegada inconsistencia de la PA no puede hacer caer al régimen preferencial del que pretende servirse una importadora" y que "los Certificados de Origen amparan mercaderías y no posiciones arancelarias". Recuerda que el ACE 18 establece que para acreditar el origen de una mercadería es requisito obligatorio la presentación un CO. Sostiene la actora que aportó a la Aduana un CO que amparaba a la mercadería conforme las normas que regulan su exigibilidad y formalidades esenciales, siendo válido como documento complementario para acreditar el origen de la mercadería. Agrega que la ley no acepta CO que merezcan observaciones distintas a los "errores formales". Manifiesta que la destinación de importación temporaria ("DIT") cuestionada fue formalizada mediante el sistema María (SIM), único vigente para documentar las operaciones del comercio exterior ante la Aduana. Entiende la actora que el deber de colaboración del contribuyente ante la Aduana se ve muy acotado a partir del SIM por cuanto, ciertas características de la mercadería no se ven reflejadas en la descripción que haga el importador, sino en la elección de un sufijo de valor u otros elementos validados por el sistema. Refiere a los

requisitos de punibilidad del art. 954 del CA. Insiste con que se pretende responsabilizarla respecto de un perjuicio fiscal que no es real ni virtual. Considera que el funcionario interviniente basó su denuncia en el menor monto garantizado respecto del que debió garantizarse. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, plantea el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación del traslado*****:** A fs. 36/40vta. el representante fiscal contesta el traslado. Luego de la negativa procesal de rigor, efectúa una reseña de los hechos y lo actuado en sede aduanera a partir de la denuncia efectuada por la División Verificación por diferencias clasificatorias. Las diferencias fueron detectadas para el ítem 1.2 de la DIT "hilados de algodón, retorcidos o cableados" (PA 5205.32.000 Q) en lugar de "hilados sencillos" (PA 5205.12.00.000 M). Sostiene la Aduana que, consecuentemente, como los hilos no se encuentran amparados por el CO del MERCOSUR, correspondía garantizar los tributos por el régimen de terceros países. Asegura que el acto administrativo atacado es ajustado a derecho y que estamos frente a la infracción del art. 954.1 inc. a) del CA. Manifiesta que se produjo perjuicio fiscal y que la actora no probó las afirmaciones que hizo. Pone de manifiesto que se configura la infracción de declaración inexacta al momento en que el importador, con los elementos declarados, compromete su manifestación e incurre en una inexactitud de modo negligente. Recuerda que se trata de una figura culposa e insiste en que la actora no se esforzó por desvirtuar el informe del área denunciante ni la imputación enrostrada. Pone de relieve la naturaleza jurídica de los CO, los que deben cumplir los requisitos que le confieren validez y refiere a las normas del ACE 18 y Directiva CCM 4/00 que regulan las condiciones para gozar de los beneficios intrazona MERCOSUR. Añade que los acuerdos regionales prevén la existencia de preferencias arancelarias cuyo goce se subordina a la demostración del origen de la mercadería. Señala que los países miembros de ALADI han establecido a través de sus acuerdos esas normas pertinentes para los CO. Destaca que los tratados se firman para cumplirse (*pacta sunt servanda*). Plantea el caso federal y ofrece las actuaciones administrativas. Solicita el rechazo de la apelación, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal*****:** A fs. 42 se deniega la prueba y se declara la causa de puro derecho. A fs. 92 se elevan los autos y a fs. 93 se llaman a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduanas*****:** Las actuaciones aduaneras 12144-249-2005 se inician con el Acta Denuncia 219/05 por presunta infracción al artículo 954.1 inc. a) de la ley 22.415 con relación a la destinación SIM 05001IT14002918H. Se liquidan los tributos a fs. 2/4 y a fs. 6 se amplía la denuncia. Se determina el monto a garantizar a fs. 16 y habiéndose afectado la garantía, a fs. 23 se ordena la liberación a plaza de la mercadería importada temporariamente. Asimismo, se ordena la apertura de sumario. Se extraen muestras representativas de la mercadería observada y -en lo que interesa- a fs. 28 se corre vista de lo actuado a la firma recurrente, que contesta a fs. 32/37. A fs. 38/40 obra copia de la destinación involucrada en la presente -05001IT14002918H- y del CO. A fs. 54 se provee la prueba y se sustituye la informativa ofrecida por el informe de la Sección Procedimientos Técnicos (fs. 55/57). A fs. 58/60vta obra la resolución 201/2010 apelada.

V.- ***Decisión del caso***: Corresponde resolver sobre la procedencia de la multa impuesta a la importadora Companhia de Tecidos Norte de Minas (Coteminas) en los términos del art. 954.1 inciso a) del CA.

La multa se impuso por la declaración inexacta de la *mercadería* en el Ítem 1.2 "hilados retorcidos o cableados" -PA 5205.32.000Q- (correspondía "hilados sencillos" -PA 5205.12.00.000M) en la destinación temporal SIM 05001IT14002918H. Las normas aplicables son el art. **954.1** del CA (*El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal…*) y el art. **956 incs. a) y b)** (*A los fines de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 954: a) las declaraciones relativas a operaciones o destinaciones de importación se consideran como si fueran de importación para consumo (…); b) se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación (…).*

Inicialmente, a fs. 3/4 de las act. adm. 12144-249-2005, la Aduana determinó la diferencia tributaria derivada de la declaración inexacta de la *mercadería*. En efecto, como consecuencia de tal declaración inexacta, el fisco estableció que hubiera correspondido declarar la mercadería en una PA distinta y que no quedaba amparada por el certificado de origen MERCOSUR ("CO"). No resultó controvertido, ni refutado por la actora el carácter inexacto del CO respectivo que amparaba la misma *mercadería* declarada de modo *inexacto* en la DIT (la actora lo reconoció: ver fs. 34 último párrafo y primer párrafo vuelta de las act. adm. e, indirectamente, fs. 19 vta. segundo párrafo del recurso de apelación). Tanto la DIT de autos como el correspondiente CO declaran *Hilados retorcidos o cableados, de fibras sin peinar* -PA 5205.32.000Q- cuando correspondía declarar *Hilados sencillos de fibras sin peinar* -PA 5205.12.00.000M-, que es otra calidad de *mercadería* respecto a la documentada en ambos instrumentos. Siendo inexacta la mercadería declarada en la DIT y el CO respecto de la importada, ésta debía tributar por el régimen extrazona. El monto de tales tributos fue liquidado y garantizado por la actora a los fines de la liberación de la mercadería importada (fs. 16/22 y Resolución 1510/05 de las act. adm.).

Posteriormente, como señala la actora en la contestación de vista (fs. 36 de las act. adm.) se cumplió en tiempo y forma la destinación suspensiva procediendo la Aduana a liberar la garantía (fs. 43 y fs. 55/57 de las act. adm.). Como consecuencia de ello, la Aduana, en la resolución apelada (fs. 59 vta. penúltimo párrafo) resolvió no formular cargos por tributos, toda vez que la cancelación de la destinación temporal implica la inexistencia de importación y, por ende, la no configuración del hecho imponible respectivo. En relación al aspecto infraccional la Aduana condenó a la actora con la multa por declaración inexacta del art. 954.1 inc. a) del CA dado que, para configurar el tipo punitivo resulta suficiente, al momento de la importación, la mera potencialidad del perjuicio fiscal. Dicho tipo punitivo se encuentra también gobernado por el art. 956 cuyo inc. a) equipara la importación temporal a una definitiva.

Contestando la posición de la Aduana, la actora sostuvo que no se ha configurado un "perjuicio fiscal" -arts. 956 inc. b) del CA- sino, solamente, una diferencia en el importe que debía garantizarse. En consecuencia, para la actora, no se configuró el tipo infraccional por no existir perjuicio fiscal: *primero* porque se trata solamente de una diferencia -en más- en el monto de la garantía exigible al momento de la importación temporaria que *suspende* el devengamiento de los tributos y; *segundo*, porque al reexportarse debidamente la mercadería no se configura el hecho imponible de la importación y, por ende, nunca llegan a devengarse los impuestos que la gravan; ello solamente hubiera ocurrido si se incumplía la DIT y debían nacionalizarse los bienes importados.

Bien, respecto a todo lo anterior, se adelanta que asiste razón a la Aduana. La importación suspensiva es igualada, mediante una ficción legal, a una importación definitiva -art. 956 inc. a) del CA- a los fines infraccionales y, efectivamente, la Aduana constató en la importación suspensiva verificada -DIT 05001IT14002918H- una declaración inexacta de la mercadería, con potencialidad para originar un perjuicio fiscal en los términos del art. 954. 1 inc. a) del CA (ver fs. 3 de la act. adm. el Ítem 1 sub 2). Tal declaración inexacta imputada por la Aduana no fue refutada por la actora: por el contrario, aparece reconocida (ver fs. 34 último párrafo y primer párrafo vuelta de las act. adm. e, indirectamente, fs. 19 vta. segundo párrafo del recurso de apelación) no resultando admisibles sus excusas para justificarla. La actora esta obligada a una declaración exacta de la mercadería, propia de un buen hombre de negocios. El art. 954.1 prevé un tipo culposo para cuya configuración basta una conducta negligente del importador.

A riesgo de ser reiterativo se destaca que lo anterior no se ve alterado porque se haya cumplido la destinación suspensiva, liberado la garantía y, en definitiva, no se haya producido el hecho imponible de la importación, sin devengarse nunca tributos. Dada la asimilación legal -a los fines infraccionales del art. 954- entre las destinaciones suspensivas y definitivas -art. 956 inc. a)- resulta clara la voluntad del legislador de disponer que la conducta del importador sobre la veracidad de su declaración debe examinarse: **(i)** con prescindencia de que se trate de una importación suspensiva como; **(ii)** de su eventual cumplimiento mediante la reexportación, con la consiguiente inexistencia fenoménica -en todo tiempo- del hecho imponible "importación" sin devengarse tributos.

Para decidir esta causa, bajo el tipo del art. 954 del CA, basta con examinar *exclusivamente* la declaración de la DIT y si, por ser inexacta, *pudo provocar* un perjuicio fiscal. En tal línea -contrariamente a lo sostenido por la actora- no surge del examen de las actuaciones que la Aduana omitiera denunciar un *perjuicio fiscal* consecuencia de la declaración inexacta,

limitándose a imputar un error en el monto garantizado (ver fs. 1, 3, 4, 6, 23 y 28 de las act. adm.). No puede afirmarse tampoco que no se configuró el perjuicio fiscal -potencial- exigido por el art. 954.1 inc. a) del CA, en los términos del art. 956 inc. b). Conforme la liquidación de la Aduana de fs. 3 dicho perjuicio fiscal potencial, derivado de la declaración inexacta de la *mercadería*, *comprende* los conceptos: **a)** derechos de importación; **b)** tasa de estadística y, a partir de la diferente base imponible; **c)** IVA y; **d)** las percepciones del IVA y del impuesto a las ganancias. Vale asimismo recordar que, pese a la jurisprudencia de la Corte *in re* "CLADD" del 26.11.19, el perjuicio fiscal del art. 956 inc. b) *comprende* los intereses sobre las diferencias de las percepciones del IVA adicional y ganancias omitidas, aun cuando haya vencido el plazo para presentar las declaraciones juradas respectivas (conforme mi voto -en línea con el precedente "CLADD" de la Corte Suprema, aunque previo a él- en la causa "DRAGON SA" Expte. 33.644-A", sentencia del 04.11.19, ver https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/33644-A-04-11-19-1.p df).

En definitiva, se configuró en autos, sin que la actora opusiera argumentos que pudieran rebatirlo, una declaración inexacta del art. 954.1 inc. a) y 956 incs. a) y b) del CA respecto de la *mercadería* declarada en la importación suspensiva. Como consecuencia de ello quedaron afectadas tanto la veracidad del CO en cuanto a la mercadería declarada -lo que provoca el tratamiento tributario extrazona- y la de la Posición Arancelaria, generándose un perjuicio fiscal potencial. En los términos expuestos considero que debe confirmarse la sanción impuesta.

VI.- Por lo dicho, **VOTO POR**:

Confirmar la Resolución (DE PRLA) 201/2010, dictada en el expediente SIGEA 12144-249-2005, imponiendo las costas a la actora vencida (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución (DE PRLA) 201/2010, dictada en el expediente SIGEA 12144-249-2005, imponiendo las costas a la actora vencida (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.24 13:16:18 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.24 13:23:40 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.24 13:23:40 -03:00