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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-52305163-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 9 de Mayo de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 34.633-A y acum-BORRACHAS VIPAL SA y acum GUZARDI, ROBERTO LUIS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para dictar sentencia en los autos caratulados **"BORRACHAS VIPAL S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS S/ REC. DE APELACIÓN", expediente N° 34.633-A y su acumulado "GUZARDI, ROBERTO LUIS c/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación"**, **expediente n° 34.634-A,**

La **Dra. Sarquis** dijo:

I.- Que a fs. 14/33 ref., se presenta, la firma BORRACHAS VIPAL S.A., e interpone recurso de apelación contra la resolución-fallo N° 270/14 (AD ROSA), por la cual se la condena en forma solidaria con el despachante de aduana, al pago de una multa, y se le exigen tributos, por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Afirma que la firma importadora registró ante la Aduana de Rosario 27 destinaciones de importación en los años 2004 y 2005, clasificando la mercadería en la PA 4006.10.00.000K y al tratarse de mercadería intrazona, acompañó los respectivos certificados de origen, no habiendo sido objetado el origen de la mercadería sino sólo la validez de los mismos. Manifiesta que la mercadería es origen Brasil, por lo que siendo una posición arancelaria u otra la aplicable, el origen sigue siendo el mismo. Sostiene que, por ello, en el caso no se configura declaración inexacta alguna, por lo que no puede aplicarse ninguno de los efectos previstos en el art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia. Refiere al concepto de perjuicio fiscal contenido en el art. 956, inc. b), del C.A. Afirma que la resolución apelada es nula debido a que se acumularon varias destinaciones en un solo proceso, lo que viola principios constitucionales como el debido proceso, garantizados en el art. 18 de la C.A. Opone prescripción de la acción penal aduanera, en los términos del art. 934 y 935 del C.A., al sostener que se trata de destinaciones de los años 2004 y 2005. Concluye que la Aduana no ha objetado en ningún momento el origen de la

mercadería, por lo que debe ser tratada en el marco de lo establecido en el MERCOSUR, al margen de que deba o no modificarse la posición arancelaria declarada en el certificado de origen. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba.

II.- Que a fs. 50/70 ref. se presenta el despachante de aduana, Sr. Roberto Luis Guzardi e interpone recurso de apelación contra la resolución en trato, por la cual se lo condena en forma solidaria con la firma importadora, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. Sostiene que, en los términos del art. 36 del C.A., se presentó ante la Aduana de Rosario, por cuenta y orden de su cliente, realizando las operaciones en el marco del mandató que le otorgó, siendo aplicable en el caso el art. 908 del C.A. Cita jurisprudencia. En todo lo demás, siendo que tanto la firma importadora como el despachante de aduana son representados por el mismo apoderado, el recurso de apelación interpuesto por el despachante, contiene los mismos agravios que los expuestos en el considerando precedente, por lo que corresponde remitir a los mismos por cuestiones de brevedad.

III.- Que, a fs. 75, se acumula el expediente N° 34.634-A al que lleva el N° 34.633-A.

IV.- Que a fs. 92/98 vta., se presenta la representación fiscal, contestando el traslado del recurso incoado. Efectúa una breve reseña de lo actuado en sede administrativa. Sostiene que el régimen del MERCOSUR otorga ciertas ventajas a sus beneficiarios, siempre que se acredite el origen de la mercadería con el correspondiente certificado de origen, por lo que su exigencia no constituye un excesivo rigorismo formal. Agrega que la mercadería de autos no se encuentra amparada por el certificado de origen acompañado y por lo tanto no se puede beneficiar con el régimen intrazona. En relación al despachante de aduana, afirma que no sólo actúa como mandatario del exportador, sino también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero, lo que torna imprescindible que suministren precisa y concretamente todos los elementos de juicio e informaciones necesarias que permitan al servicio aduanero controlar y determinar los tributos aplicables. Manifiesta que en el caso se ha ocasionado un perjuicio fiscal al pretender documentar mercadería que resultó ser banda precurada realizada con caucho vulcanizado, no siendo posible documentar la misma como perfil de caucho sin vulcanizar, confirmando así que la posición arancelaria documentada resultó incorrecta. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

V.- Que a fs. 99 se abre la causa a prueba, la que se da por decaída a fs. 138. Mediante PV-2023-48463434-APN-VOCXVIII#TFN se declara clausurado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala “F”. A continuación, atento a que se dio por decaído el derecho a producir la prueba, pasan los autos a sentencia.

VI.- Que las actuaciones administrativas vinculadas a la causa, que tramitaron mediante actuación SIGEA 12539-59-2007 se inician a fs. 1/5 con el Informe Técnico N° 19 emitido el 29/10/2007 por la Sección Fiscalización y Valoración de la DGA al que se agrega Anexo I conteniendo las destinaciones de importación involucradas. A fs. 6 obra acta de denuncia por incorrecta declaración de la PA en varias destinaciones de los años 2002, 2003, 2004 y 2005, por presunta infracción al art. 954 del C.A. A fs. 14/54 se agregan copias de impresiones de pantalla del sistema INDIRA e información de la base de datos Tarifar. A fs. 56/57, en fecha 28/05/2008, se instruye sumario y se corre vista de lo actuado a la importadora y al despachante de aduana, notificándose a la firma importadora el 23/06/08 y al despachante

en fecha 23/08/09 (ver constancias de fs. 70 y 71 act. adm). A fs. 64/69 presenta su descargo la firma BORRACHAS VIPAL S.A. y a fs. 72/76 lo hace el despachante de aduana. A fs. 100/111 y vta. se acompaña copia de documental utilizada para la confección del informe obrante a fs. 1/5 (catálogos). A fs. 130/133 luce el Dictamen N° 240/2012. A fs. 135 se expide el Jefe de la Sección "V" de la Aduana de Rosario, en relación a la responsabilidad del despachante de aduana. A fs. 138/138/145 se dicta la resolución-fallo AD ROSA N° 315/13, aquí apelada.

VII.- Que las co-actoras plantean la nulidad de la resolución-fallo apelada, con fundamento en que se acumularon varias destinaciones en un solo proceso, lo que viola principios constitucionales como el debido proceso y de defensa en juicio, garantizados en el art. 18 de la C.A.

Que la resolución apelada no ha impedido que la recurrente se defienda ante esta instancia, por lo cual no puede sostenerse válidamente que la misma le causa indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal, atento a la posibilidad de que dispone, en esta instancia, de ofrecer y producir prueba con toda amplitud y exponer los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna. En efecto, resulta de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos 205:549 y 267:393).

Por lo tanto, la nulidad que se persigue carece de una finalidad práctica y su declaración no procede pues no existe la nulidad por la nulidad misma, debiéndose rechazar el planteo de las co-actoras en este sentido.

VIII.- Que, por su parte, cabe analizar el planteo de prescripción de la acción del servicio aduanero para imponer penas, opuesto por las co-recurrentes, basándose en que las destinaciones de importación aquí involucradas datan del año 2004 y 2005.

Que, en el caso que nos ocupa (conf. los arts. 934 y 935 del C.A.) la prescripción de la acción del Fisco comenzó a correr el 1º de enero de 2005 para las destinaciones oficializadas en 2004 y el 1° de enero de 2006 para las oficializadas en el año 2005, por lo que la prescripción operaba en fechas 31/12/09 y el 31/12/2010, respectivamente.

Que en ambos supuestos, dicho plazo, se vio interrumpido por el dictado del auto de apertura del sumario, en fecha 10/09/2009, operando –por ende- el nuevo vencimiento del plazo –para los dos supuestos- el 11/09/2014. La resolución definitiva es de fecha 29/04/2014, por lo que el plazo prescriptivo se vio interrumpido nuevamente por su dictado, conforme lo previsto en el art. 937 del C.A.

Que, por último, cabe señalar que la prescripción se suspendió a partir de la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal -en fecha 30/05/2014-, por lo que, en virtud de lo señalado en el art. 936 del C.A., aún se encuentra suspendida hasta que recaiga resolución firme en esta causa.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción efectuado por las co-recurrentes, en este sentido.

IX.- Que, sentado ello, la cuestión en el caso consiste en determinar si resulta ajustada a derecho la condena impuesta a la firma BORRACHAS VIPAL S.A. y al despachante de aduana, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., en relación a 27 destinaciones de importación (cuya numeración surge de la resolución apelada) como así también se le formula cargo por tributos a la firma importadora, por entender el servicio aduanero que del control efectuado -posteriormente- en los despachos involucrados se detectó que la mercadería debía clasificar por una posición arancelaria distinta a la declarada, por lo que al no amparar el certificado de origen dicha mercadería, debe tributar por el régimen extrazona, originando dicha diferencia de tratamiento arancelario, un perjuicio fiscal.

X.- Que a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que, por los despachos de importación aquí involucrados, la aquí co-recurrente documentó, en los años 2004 y 2005, la importación para consumo de mercadería clasificada por la P.A. 4006.10.00.000K, consistente en "-Perfiles para recauchutar LAS DEMÁS FORMAS (POR EJEMPLO: VARILLAS, TUBOS, PERFILES) Y ARTÍCULOS (POR EJEMPLO: DISCOS, ARANDELAS), DE CAUCHO SIN VULCANIZAR", describiendo la mercadería en la respectiva factura comercial como "Perfiles para recauchutar" y en el certificado de origen acompañado al despacho de importación, como "-Perfiles para recauchutar Las demás formas (por ejemplo: varillas, tubos, perfiles) y artículos (por ejemplo: discos, arandelas), de caucho sin vulcanizar- perfiles para recauchutar" (ver fojas 120 de las act. adm.).

A la mayoría de dichos despachos les fue asignado canal verde de selectividad y la mercadería fue librada a plaza conforme en 2004 y 2005.

Que con fecha 6/4/2009, es decir, casi cinco y cuatro años más tarde del libramiento a plaza de la mercadería, se formuló denuncia por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., sobre la base del Informe Técnico N° 8/09 obrante a fs. 1/5 de las actuaciones administrativas efectuado por la Sección Fiscalización y Valoración de importación de la Aduana de Rosario.

En dicho informe, el servicio aduanero explica lo siguiente:

- La Aduana inició una investigación como consecuencia de una presentación efectuada por la Cámara de la Industria del Caucho (que no obra en las act. adm.) respecto de la incorrecta declaración aduanera en mercaderías denominadas "bandas en rodadura, compuestas de caucho" (bandas precuradas).
- A tal fin, determinó procedente conocer las operaciones de importación realizadas por dos firmas importadoras: Borrachas Vipal S.A. y Distribuir S.A., para lo cual se apersonó al depósito de la firma importadora aquí co-actora y le solicitó documentación relativa a la importación de mercadería documentada por determinados despachos de importación que analizara en dicho momento y que tomó de muestra, entre los varios registrados por la co-actora Borrachas Vipal S.A.
- Se le solicitó a la firma importadora, aquí coactora, visualizar las mercaderías documentadas en los despachos de importación que utilizó de muestra, surgiendo del Informe que el servicio aduanero

pudo ver mercadería que obraba en el depósito de la firma Borrachas Vipal que habría sido similar a la documentada en los despachos registrados.

- Continúa el informe explicando que luego la Aduana se apersonó también en las instalaciones de la firma Distribuir S.A., a los efectos de analizar la mercadería documentada por dicha firma, ya que fabrica la mercadería bajo análisis (bandas precuradas) además de importarla. Se señala que la P.A. utilizada por la firma Distribuir al importar las bandas es la 4012.90.90.100W.
- Las bandas importadas por la firma Distribuir S.A. fueron cotejadas con las muestras extraídas de la vistita a la firma Borrachas Vipal S.A. y según la D.G.A., de la comparación de ambas mercaderías resulta que son de igual compostura y textura, no obstante lo cual la firma aquí coactora importa las bandas bajo la PA 4006.10.00.000K.
- Luego se describen dos procesos de fabricación de bandas de caucho, sistema en frío y sistema en caliente.
- Finalmente la Aduana concluye que; *"Luego de analizar el proceso de reconstrucción de los neumáticos y con la información obtenida de ambas firmas, se arriba a la conclusión que ambas comercializan productos similares, Distribuir S.A. importa bandas precuradas marca Marangoni y produce bajo otra denominación también para el mercado local y Borrachas Vipal S.A. importa bandas precuradas con diferentes marcas, pero de un mismo fabricante, la diferencia radica en que la posición arancelaria declarada para importar este producto difiere entre las firmas. Analizando el producto, visto su proceso de fabricación, utilización y luego de las consultas con el perito técnico en el tema…es posible determinar que las mercaderías documentadas por la firma Borrachas Vipal S.A., son bandas precuradas realizadas con caucho vulcanizado, no habiendo posibilidad de documentarlas como un perfil de caucho sin vulcanizar, por tanto la posición arancelaria 4006.10.00.000K no se corresponde con la mercadería constatada, debiendo considerarse como correcta la posición arancelaria más específica, 4012.90.90.100N…".*
- Finalmente, se agrega que en aquellos despachos de importación documentados bajo la P.A. 4006.10.00.100K en los que se determine (por código de producto) que se trata de una banda precurada, se deberá practicar la correspondiente denuncia por declaración inexacta y efectuar el ajuste por derechos de importación extrazona, si se comprueba la incorrecta declaración en los certificados de origen Mercosur.

Que el presente sumario infraccional se basa en el informe técnico mencionado.

XI.- Que, en primer lugar cabe señalar que el servicio aduanero –a los efectos de imputar la infracción en cuestión respecto de los despachos de importación aquí involucrados- se apersonó al depósito de la firma Borrachas Vipal S.A. y verificó la mercadería que allí se encontraba, mucho tiempo después de haberse despachado a plaza la mercadería importada por los mismos. Nótese que el informe técnico Nro. 08/2009 es de fecha 6/4/2009. Por su parte, en dicho informe se hace referencia a una supuesta visita a la co-actora el 19/04/2006 fecha en la que se habría labrado un acta la que, a pesar de ello, no obra agregada en las actuaciones administrativas y –por su parte- también resultaría ser muy posterior a la oficialización de los despachos aquí en trato.

Que, en segundo lugar, para llegar a la conclusión arribada en el informe técnico mencionado, la Aduana comparó la mercadería obrante en el depósito y supuestamente importada –se desconoce cuándo- por la firma Borrachas Vipal S.A. con mercadería importada por otra firma - Distribuir S.A-, concluyendo que

ambas mercaderías son de igual compostura y textura, para así determinar que la mercadería importada por Borrachas Vipal mediante determinados despachos de importación –incluso de varios años antes, como los aquí involucrados-, resulta erróneamente clasificada. No puede dejar de advertirse que el servicio aduanero presume que la mercadería que se encuentra en el depósito de la firma (mucho tiempo después) sería la misma que se habría importado por los despachos de importación que nos ocupan.

Que de todo ello se desprende que la imputación efectuada por el servicio aduanero en el caso no puede prosperar.

En efecto, la DGA no puede basar su condena en una muestra de una mercadería existente en el depósito de la aquí imputada, años más tarde de haber librado a plaza la mercadería declarada en los D.I. aquí involucrados, por cuanto no puede saberse a ciencia cierta si efectivamente esa fue la mercadería importada.

Es decir, sea que hayan transcurrido meses o años desde el libramiento a plaza, la Aduana no cuenta con la mercadería efectivamente importada por el despacho cuya investigación lleva a cabo, por lo que mal puede imputar una infracción como la que aquí nos ocupa, sin tener a la vista la mercadería y –menos aún- presumir que otra mercadería que se encuentra en el depósito de la importadora, es la que importó en su momento.

Que la investigación de la Aduana pudo resultar válida para casos posteriores a la misma, pero de ningún modo para aquellos casos respecto de los cuales no se puede verificar la mercadería efectivamente importada por los despachos en análisis. Es decir, no se cuestiona aquí que le asista razón al servicio aduanero respecto de la procedencia de una u otra posición arancelaria; lo que sí se cuestiona es que la Aduana pretenda considerar como incorrecta la posición arancelaria declarada respecto de una mercadería importada hace años, que no tiene a la vista. Una vez librada la mercadería –y sin perjuicio del canal asignado- el servicio aduanero no puede alegar, meses o años más tarde y basándose en otra mercadería –ya sea de la propia firma imputada y menos aún de otra empresa distinta-, que correspondía aplicar otra posición arancelaria, justamente por no contar con la mercadería importada por el despacho que analiza.

Que en virtud de lo expuesto, la suscripta entiende que en caso debe prevalecer el principio de veracidad de la declaración, el cual no ha podido ser refutado por el servicio aduanero.

XII.- Que sin perjuicio de lo expuesto en el considerando anterior en el sentido que en el caso no se constató efectivamente una diferencia entre lo declarado y lo comprobado o verificado, de todas formas, no se configura la infracción imputada, por no producirse –ni real ni potencialmente- uno de los tres efectos requeridos por el tipo penal, en el caso un perjuicio fiscal.

En efecto, aún en el caso de que la mercadería debiera ser clasificada en la PA invocada por el servicio aduanero, la misma también se encontraba negociada con una preferencia del 100%, por lo que efectivamente no tributaba derechos de importación ni tasa de estadística, lo que permite concluir que no encontrándose en discusión su origen de uno de los países del MERCOSUR, no puede considerarse que existió o pudo existir un perjuicio fiscal.

Que si bien ello no justifica el defecto del que podrían adolecer los C.O., debe tenerse en cuenta en el caso

particular que lo que en realidad interesa es la propia mercadería, su individualización y el origen de la misma, de modo que de la documentación complementaria relativa a la operación analizada pueda inferirse en forma indubitable que el C.O. efectivamente se refiere a la mercadería importada.

Que, por lo demás, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal *in re* "YPF S.A. (TF 11.119-A)" del 29.08.2000 señaló que: "*la errónea ubicación arancelaria de la mercadería no es determinante de la procedencia de las preferencias arancelarias, puesto que éstas 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*".

Que, por ende, teniendo en cuenta que la aplicabilidad del certificado de origen se vincula con el aspecto tributario en cuanto a la procedencia o no de la preferencia arancelaria negociada, resultando –como ya se dijo- aplicables los mismos (por lo que permitiría acreditar el origen de la mercadería) y toda vez que no ha resultado mercadería de diferente origen al declarado en los despachos, sino que ambas posiciones arancelarias –la declarada y la considerada correcta por la Aduana- ostentan la misma preferencia arancelaria, cabe concluir que, de todas maneras, no se habría configurado la declaración inexacta tipificada en el art. 954, inc. a), del CA., ya que no existe perjuicio fiscal alguno.

XIII.- Que en relación a la responsabilidad del despachante de aduana, cabe señalar que no sólo actúa como mandatario del importador-exportador, carácter que lo obliga a cumplir con el mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana y cumplir con los deberes a su cargo.

Que, sin embargo, teniendo en cuenta lo expresado en los considerandos precedentes y, en vistas de que no ha mediado inexactitud alguna en la declaración efectuada en los términos del art. 954 del C.A., que permita avalar la imputación efectuada, no puede considerarse al despachante como penalmente responsable de una infracción que no se ha configurado, no siendo necesario evaluar si se ha apartado o no de las instrucciones impartidas por el exportador.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, no puede ser considerado responsable por una infracción que no se ha configurado.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución-fallo (AD ROSA) N° 270/14, recaída en la actuación SIGEA 12539-22-2009, en cuanto condena a la firma BORRACHAS VIPAL S.A. y al despachante de aduana ROBERTO LUIS GUZARDI, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., a la vez que le formula cargo por tributos a la firma importadora, todo ello en relación a las destinaciones de importación enumeradas en el Anexo I de fs. 6 de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución-fallo (AD ROSA) N° 270/14, recaída en la actuación SIGEA 12539-22-2009, en cuanto condena a la firma BORRACHAS VIPAL S.A. y al despachante de aduana ROBERTO LUIS GUZARDI, al pago de una multa por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A., a la vez que le formula cargo por tributos a la firma importadora, todo ello en relación a las destinaciones de importación enumeradas en el Anexo I de fs. 6 de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.08 14:18:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.09 12:14:54 -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: 2023.05.09 12:50:06 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.09 12:50:07 -03:00