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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-70591274-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA EX 34.607-A FÁBRICA ARGENTINA DE AVIONES BRIG. SAN MARTÍN SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para dictar sentencia en los autos caratulados **"FÁBRICA ARGENTINA DE AVIONES BRIG. SAN MARTÍN S.A. C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS S/ REC. DE APELACIÓN",** expediente **N° 34.607-A;**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 106/134 vta. se presenta la firma FÁBRICA ARGENTINA DE AVIONES BRIG. SAN MARTÍN S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 647/14 (AD CORD), dictada en el expediente SIGEA n° 12730-129-2010, por el Administrador de la Aduana de Córdoba, en cuanto la condena al pago de una multa en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a), y b), del C.A. más tributos, en relación a la destinación "retorno de exportación temporaria con transformación n° 07017IC24000049Z" en concurso con la infracción penada en el art. 970 del mismo cuerpo legal, por la que también se le impone multa y tributos y la infracción al art. 954, ap. 1, incs. a), en relación a la destinación de exportación temporaria con transformación n° 07017ET01000043S. Manifiesta que mediante la Nota G.A.P. N° 017/07 con fecha 1/06/07 la Fuerza Aérea Argentina encomendó a Lockheed Martin Aircraft de Argentina S.A. (LMAA S.A.) la reparación de tres computadoras de motor de su propiedad (identificadas como P/N 2101142-4 y nros. de serie 127-3078, 34-1684 y 81-1514), autorizándola a exportarlas para ser reparadas en el exterior en el caso de que fuera necesario. Sostiene que por ello, el 6/6/07 LMMA S.A. requirió autorización a la Aduana de Córdoba en los términos del art. 363, ap. 2, del C.A. y del art. 40, ap. 3 del decreto 1001/82, para exportar temporariamente las tres computadoras antes mencionadas con fines de reparación en EE.UU informándole que las reparaciones a realizarse serían determinadas en base a inspecciones que efectuarían los entes reparadores, existiendo la posibilidad de que el proveedor (ONTIC) del exterior reemplazara alguna o todas las piezas por otras unidades idénticas. Resalta que la referida solicitud –sorpresivamente- no está agregada en las actuaciones administrativas. Cita antecedentes de la Aduana de Córdoba anteriores a la operación de autos. Explica el contexto bajo el cual se realizó la operación. Opone excepción de incompetencia en razón de la materia de este Tribunal con fundamento en que el caso de autos, se trata de un conflicto interadministrativo, es decir, entre dos entes estatales descentralizados. En subsidio, expresa agravios. Manifiesta que en el caso no se configura perjuicio fiscal, atento a que el Estado no se puede causar perjuicio a sí mismo, teniendo en cuenta que FAdeA es una sociedad del estado. Agrega que tampoco son aplicables a los organismos del Estado Nacional multas

administrativas de naturaleza penal, puesto que los efectos patrimoniales de las multas se revierten, en definitiva al propio Estado. Afirma que en el caso, no hay una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, porque de las destinaciones aquí objetadas no surge la inexactitud que la norma requiere, siendo que la Nota adjunta al IC24 de la que surge que se reemplazaron dos computadoras, no forma parte de la declaración y no tiene conocimiento de ella, al no estar agregada a las actuaciones administrativas. Agrega además, que sin perjuicio, no resulta punible la inexactitud contenida en otros documentos distintos a las destinaciones registradas. Sostiene que en el caso, tampoco se produce el efecto del inciso b) del art. 954 del C.A., atento a que la mercadería documentada no es de importación prohibida, sino que se trata de mercadería de importación permitida con trámites previos que deben cumplirse para su importación. En tal sentido, cita la causa "Nate Navegación y Tecnología Martítima S.A.", que considera aplicable al caso. En subsidio, plantea la aplicación del art. 959, inc. a), del C.A., en el entendimiento de que en la IC24 se consignó la factura de la cual surgen los números de serie de las computadoras ingresadas, por lo que la inexactitud resulta comprobable de la simple lectura de la declaración. Por su parte, alega que en el caso no se configura la infracción prevista en el art. 970 del C.A., atento a que la operatoria fue efectuada en el marco de la autorización otorgada por la Aduana. Agrega que correspondía a la Aduana encuadrar la operación en trato, tal como había acontecido en otros casos anteriores y que no puede autorizar una solicitud en la cual la operatoria de recambio pudiera resultar necesaria –como aconteció- en los términos de normativa que años más tarde considera que no resultaba aplicable para dicha operatoria. Sostiene además que resulta desacertado lo sostenido por la Aduana en cuanto a que el Decreto 1001/82, art. 40, ap. 3, no incluye el recambio de los bienes, ya que el fin de reparar –a que alude la norma- implica sanear y que dicho saneamiento, en determinados casos, podría comprender supuestos de sustitución, la que también se encuentra comprendida en el término "cualquier otro perfeccionamiento". En subsidio, solicita se aplique el art. 972 del C.A., impugna las liquidaciones de multa y tributos practicadas por la Aduana y requiere la atenuación de la multa. Ofrece prueba. Efectúa reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada respecto de ambas infracciones y en subsidio, se aplica el art. 972 y se atenúen las multas.

II.- Que a fs. 144/152 se presenta la Dirección General de Aduanas contestando el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa un breve relato de los hechos. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la recurrente. Contesta los agravios en relación a la excepción de incompetencia planteada por la contraria. En relación a la imposibilidad de configuración de perjuicio fiscal, sostiene que el argumento de la actora resulta contradictorio, ya que por un lado sostiene que es un ente descentralizado del Estado y por otro hace hincapié en la unidad del Estado. Agrega que la conducta que despliega el ente descentralizado no es la conducta del Estado como poder central. Manifiesta que –además- la Aduana tiene encomendada la percepción de impuestos nacionales, siendo que en el caso, el perjuicio fiscal, no se limita a los derechos aduaneros sino a todos los tributos cuya percepción le estuviere encomendada. En relación con la incaplicabilidad de multas entre los entes estatales, refiere al art. 910 del C.A. Sostiene que la esencia de la exportación temporaria con transformación impide el reemplazo del objeto a transformar. Carece de sentido exportar mercadería temporariamente que no va a reingresar, siendo que lo que ingresó fue una nueva mercadería. Afirma que contrario a lo que sostiene la recurrente, hay dos notas de ONTIC –firma encargada de reparar las piezas-, la fotocopia de fojas 7 y el original abrochado a la destinación de importación, con el agravante de que ésta última está firmada por el apoderado de FAdeA, lo que indica que tenía conocimiento del recambio y no lo denunció ante la Aduana. En relación al art. 954, inc. b), del C.A., sostiene que la Aduana determinó que los bienes reemplazados encuentran en el Anexo II de la Resolución 909/94 y por lo tanto sobre ellos pesa una prohibición transitoria de importación para consumo, sumado a que deben ser sometidos al régimen de comprobación de destino. Respecto de la aplicación del art. 959, inc a) del C.A., cita el fallo "Petrobrás" de la CSJN. En relación a la configuración de la infracción al art. 970 del C.A., afirma que el servicio aduanero jamás autorizó una solicitud que contemplaba expresamente la posibilidad de recambio, como lo sostiene la contraria. Manifiesta que no le correspondía a la Aduana de Córdoba emitir una suerte de 'acto administrativo declarativo' en el cual se le hiciera saber a la presentante que en caso de reemplazo de las piezas, se labraría acta por infracción, ya que de la legislación resulta que ello no es posible. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

III.- Que a fs. 153 se dispone la apertura de la causa a prueba. A fs. 178/170 se resuelve la excepción de incompetencia del Tribunal, planteada por la recurrente, como consecuencia del recurso de queja interpuesto por la actora, a que hiciera

lugar la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal a fs. 164/165. A fs. 189/201, 211/212, 214/226, 325/348 y 279/274 se produce la prueba ordenada en autos. A fs. 287 se certifica la conclusión del período probatorio. A continuación, se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a la Sala "F". Luego, pasan para alegar, habiendo hecho uso de dicho derecho tanto la actora como el Fisco. Finalmente, pasan a sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas Actuación SIGEA nº 12730-129-2010 surge que las mismas se inician con el acta de denuncia formulada contra la firma LOCKHEED MARTIN AIRCRAFT ARG, por la supuesta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, inc a) del C.A., en relación a destinación 07017IC24000049Z a la que se adjunta el Informe N° 49/10 (SE FVIC), explicativo de los hechos configurativos de la figura penal imputada. A fs. 4 obra copia de la destinación en cuestión, a fs. 6 de la factura correspondiente a la operación efectuada y a fs. 7 de la nota efectuada por la firma ONTIC proveedora de la mercadería. A fs. 8 y 9 luce copia de la exportación temporaria con transformación y factura pro-forma correspondiente. A fs. 10 se agrega la carpeta contenedora de la destinación 07017IC24000049Z. A continuación se agrega la actuación SIGEA 12730-126-10 que contiene el acta de denuncia formulada por la Aduana contra la firma en trato por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la destinación 07017ET01000043S adjuntándose a dicha denuncia el Informe 59/10 (SE FVEC), explicativo de los hechos que constituirían la infracción imputada. A continuación obran nuevamente copias de la documentación involucrada. A fs. 24 ref. obra la carpeta contenedora de la destinación 07017ET01000043S. A fs. 28/29, con fecha 6/8/10, se instruye sumario contra la firma LOCKHEED AIRCRAFT ARGENTINA S.A. y se le corre vista de lo actuado, por la presunta infracción a los arts. 970 y 954, ap. 1, incs. a), b) y c), del C.A., de la que resulta notificada el 19/08/10. A fs. 32/34 se presenta por apoderado la firma LOCKHEED AIRCRAFT ARGENTINA S.A. e impugna la liquidación efectuada en la corrida de vista. A fs. 42 y 43 se agregan copias de las providencias Nros. 308/05 y 267/07, respectivamente, referidas a otras operaciones anteriores a la de autos. A fs. 44 se agrega copia de la providencia 496/07 (AD CORD) por la cual la Aduana de Córdoba se expide respecto de la operación de exportación termporaria de autos. A fs. 48/50 se emite Dictamen. A fs. 52 se remiten las actuaciones a la Sección Verificaciones a los efectos de su competencia. A fs. 53/54 se reliquidan los montos correspondientes a multa y tributos respecto de ambas destinaciones e infracciones. A fs. 55 se expide la Sección Verificación de la Aduana de Córdoba. A fs. 56/57 obra nuevo dictamen Nro. 1034/2013.

A fs. 58/64 vta. se dicta la resolución 647/14 (AD CORD), aquí recurrida.

V.- Que primeramente corresponde relatar los hechos antecedentes del caso para luego resolver si se han cometido o no las infracciones aquí imputadas por el servicio aduanero.

Que en junio de 2007 la aquí actora, mediante apoderado, efectúa una presentación ante la Aduana de Córdoba por la cual solicita autorización para exportar temporalmente 3 computadoras de motor P/N 2101142-2, Series 127-3078, 34-1684 y 81-1514, propiedad de la Fuerza Aérea Argentina, con fines de reparación en caso de resultar necesario. Manifiesta allí que: *"…el tiempo de permanencia estimado en el exterior es de 90 días. No obstante existe la posibilidad de que el proveedor del exterior reemplace algunas o todas las unidades con otras idénticas, ya reparadas, en cuyo caso el plazo para el retorno será menor y más adecuado a nuestras necesidades de producción. Estas reparaciones deben realizarse en Estados Unidos por no contar en plazo con los elementos de trabajo necesarios para la tarea…"*.

En respuesta a dicha presentación, la Aduana de Córdoba emite la providencia N° 496 de fecha 9/6/07 (ver fs. 44 de las act. adm.) en la que dice: *"…Visto lo solicitado…mediante la cual solicita autorización para realizar una exportación temporal sobre mercadería <u>usada a reparar.</u> Considerando que dicha petición está contemplada en los Artículos 349 y concordantes de la Ley 22415, Artículo 40 ap. 3) del Decreto 1001/82 para mercadería que hubiere de ser exportada temporalmente para ser objeto de transformación, elaboración, combinación, <u>reparación</u>…Autorízase la exportación temporal por un plazo de noventa días (90) con destino a Estados Unidos de: (3) Computadoras de Motor, P/N 2101142-2, S/N 127-3078, 34-1684 y 81-1514, ESTADO usado, amparado por factura proforma…….a fin de que se le practique una operación de reparación por un valor estimado de U$S 22.500 cada una concediéndose un plazo de treinta (30) días para realizar la misma, a contar de la fecha de su notificación…<u>**en cuanto al retorno el mismo se ajustará a lo previsto**</u>*

en el Artículo 357 del Código Aduanero. Posteriormente y luego de haberse destinado en forma definitiva, el beneficiario deberá presentar ante esta, las actuaciones de cancelación".

Que en fecha 11/7/07 la aquí actora oficializó la Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S de las 3 computadoras de motor *P/N 2101142-2* referidas, según factura N° 069/2007 S/N 127-3078, 34-1684 y 81-1514, *PA* 9032.89.90.000L, por un monto FOB de u$s 150.000, mercadería en estado USADO IMPORTADO, con destino a los Estados Unidos, habiendo garantizado los derechos de exportación por un total de u$s 7.142,85. Obran adjunta a la destinación, la factura pro-forma, la factura N° 069/07 y la Providencia N° 496/07 por la cual la Aduana de Córdoba autorizó la exportación temporaria en los términos ya descriptos.

Por su parte, el 30/07/2007, la recurrente oficializó la destinación "Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación c/ Documento de Transporte" Nro. 07017IC24000049Z, por la cual importa para consumo dos computadoras *P/N 2101142-2, PA* 9032.89.90.000L, estado USADO, por un valor FOB total de u$s 100.300, valor en aduana de u$s 1.751,49, declarando la cancelación de la destinación Nro. 07017ET0100043S, en el campo documentos a presentar. A dicha destinación se adjunta –en lo que aquí interesa- la factura 41449 de la que surge que los números de serie de las computadoras son las SN 81-1532 y 67-1095-C como así también una Nota expedida por los proveedores ONTIC en Estados Unidos, en la cual manifiestan que debido a la urgencia con que la firma LMAASA necesitaba las computadoras y teniendo en cuenta el tiempo que puede llevar detectar la falla y reparar las unidades, ONTIC cambió dos de las unidades, por lo que serán enviadas las computadoras conforme al siguiente detalle: *P/N 2101142-2 S/N 81-1532 y 67-1095c.* Cabe señalar que dicha nota se encuentra firmada por el apoderado de FAdeA, Sr. Gallardo, tal como sostiene el servicio aduanero en su contestación del recurso.

Que al proceder al control documental de las citadas destinaciones junto con la documentación obrante en las carpetas contenedoras de las mismas, el servicio aduanero detecta que no retornaron dos de las tres unidades enviadas a los Estados Unidos para su reparación. En efecto, según resulta del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, las piezas n° de serie 81-1514 y 127-3078 fueron reemplazadas por las piezas, 81-1532 y 67-1095C, mientras que la pieza n° 34.164 retornó por otra destinación sin novedades.

Es por ello, que imputa –finalmente conforme la resolución apelada- respecto de la Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S, la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., -ya que no retornaron dos de las tres unidades enviadas- y por lo tanto, exige el pago de una multa y tributos. Por su parte, de los considerandos de la resolución apelada surge que también imputa respecto de esta misma destinación, la infracción al art. 954 a), del C.A., al entender que existiría perjuicio fiscal por la falta de ingreso de los derechos de exportación de la mercadería no reimportada (a pesar de no coincidir los importes reclamados en concepto de multa con lo imputado, a lo que nos referiremos más adelante).

Que, por su parte, respecto de la destinación "Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación c/ Documento de Transporte" Nro. 07017IC24000049Z, atento a que por ella se importa para consumo unidades distintas a las que habían salido temporalmente, la Aduana imputa la infracción de declaración inexacta contenida en el art. 954, ap. 1., a) y b), del C.A.

VI.- Que, aclarado lo anterior, corresponde ahora resolver si la resolución n° 647/14 (AD CORD), dictada en el expediente SIGEA n° 12730-129-2010, por el Administrador de la Aduana de Córdoba, en cuanto la condena a la firma Fábrica Argentina de Aviones Brig. San Martín S.A., al pago de una multa en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a) y b), del C.A. más tributos, respecto de la destinación "Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación" Nro. 07017IC24000049Z, en concurso con la infracción penada en el art. 970 del mismo cuerpo legal, por la que también se le impone multa y tributos y la infracción al art. 954, ap. 1), inciso a), del C.A., en relación a la destinación de exportación temporaria con transformación n° 07017ET01000043S, se ajusta a derecho.

VII.- Que, en el caso nos encontramos ante dos hechos independientes (destinaciones 07017ET01000043S y

07017IC24000049Z, que -según lo aquí imputado- constituirían dos o más infracciones aduaneras (art. 912 del C.A.) y a su vez respecto de la exportación temporaria 07017ET01000043S, resulta aplicable –también- el art. 911 del C.A., ya que se trata de un mismo hecho que configuraría –reitero según el servicio aduanero- dos infracciones aduaneras. Por ello, corresponde el tratamiento de cada destinación en forma separada.

VIII.- Que, por ende, en primer lugar, resulta oportuno analizar si la imputación de la infracción al art. 954, ap. 1, incs. a) y b), del C.A. respecto de la destinación Nro. 07017IC24000049Z, efectuada a la recurrente se ajusta a derecho, para lo cual es necesario determinar si se encuentran reunidos los elementos configurativos de la infracción señalada.

Que, de la lectura de la propia norma se desprende 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, como ya se dijo, respecto de la destinación "Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación c/ Documento de Transporte" Nro. 07017IC24000049Z, la Aduana imputó la infracción contenida en el art. 954, ap. 1., a) y b), del C.A. atento a que por ella se importó para consumo unidades distintas a las que se habían exportado temporariamente, lo que provocaría un perjuicio fiscal, por la falta de pago de tributos a la importación respecto de esa distinta mercadería que se estaba importando, como así también una transgresión a una prohibición, ya que se trata de mercadería incluida en el Anexo II de la Resolución 909/94, respecto de la cual no se acreditó su reparación o reacondicionamiento, tal como exige la mencionada norma, siendo –por ende- mercadería prohibida.

VIII. 1) Que en relación a la imputación de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a), del C.A. se advierte que se encuentra acreditada una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, ya que se declaró la cancelación de la exportación temporaria 07017ET01000043S, por la cual se enviaron dos piezas n° de serie 81-1514 y 127-3078 y resultó de la fiscalización de la documentación acompañada, que retornaron otras dos piezas distintas, las números de serie 81-1532 y 67-1095C, lo que, por su parte, no se encuentra controvertido por la recurrente.

VIII. 1).a) Que en relación a este aspecto, la recurrente sostiene que en el caso no se configura perjuicio fiscal alguno, atento a que el Estado no se puede causar perjuicio a sí mismo, teniendo en cuenta que FAdeA es una sociedad del estado.

Que desde ya este argumento no puede prosperar. En efecto, el art. 778 del C.A. establece que *"El Estado Nacional, las provincias, las municipalidades y sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados…están sujetos a las mismas responsabilidades y obligaciones tributarias aduaneras que las demás personas"*, siendo la AFIP –en el caso, la D.G.A.-, organismo autárquico estatal, la encargada de percibir los tributos correspondientes a las operaciones aduaneras. De seguir el argumento planteado por la recurrente, no sólo carecería de sentido la norma mencionada, sino también el hecho de que cualquier ente estatal, efectúe declaraciones aduaneras de forma veraz y exacta, ya que –de todas formas- sea que se produzca un perjuicio fiscal o no, no debería responder por el mismo, al ser el propio Estado.

VIII. 1).b) Que en el mismo sentido, la actora sostiene que no son aplicables a los organismos del Estado Nacional multas administrativas de naturaleza penal, puesto que los efectos patrimoniales de las multas se revierten, en definitiva al propio Estado. En este punto cabe remitir a lo resuelto a fs. 168/170 por este Tribunal, al declararse competente a los efectos de resolver la presente causa. Por lo demás, dicho argumento resulta asimismo desvirtuado por el art. 910 del C.A., que dispone que las entidades estatales, cualquier fuere la forma jurídica que adoptaren, no gozan de inmunidad alguna en materia de responsabilidad por infracciones aduaneras.

VIII. 1).c) Se agravia asimismo la recurrente al sostener que de las destinaciones oficializadas no surge ningún elemento que difiera con el resultado de la comprobación, por lo que no se configura la infracción en trato. Además y sin perjuicio de ello, sostiene que –de todas formas- no resulta punible la inexactitud contenida en otros documentos distintos a la destinación como así tampoco declaraciones formuladas que resulten de la documentación complementaria.

Que no le asiste razón en su planteo. En efecto, la Aduana –dentro del marco de sus facultades de revisión de las

operaciones y documentos aduaneros aun habiendo concluido su trámite ante la Aduana (decreto 618/97)- verificó –en el caso del análisis documental efectuado- el ingreso de mercadería distinta a la que egresó temporalmente de nuestro territorio aduanero, siendo que dicha verificación resultó del análisis de las facturas acompañadas y su comparación con las declaraciones efectuadas, ello dentro de la esfera de control que la propia ley le acuerda. Y justamente ese es el momento –al efectuar la verificación documental- con que cuenta la Aduana para detectar posibles inexactitudes, como la del caso de autos. No está de más recordar, que la comprobación a la que se refiere el Código Aduanero, puede ser tanto física como documental, pudiéndose incurrir en ambos casos, en una declaración inexacta.

Por ese motivo, no resulta acertado el agravio sostenido por la recurrente en el sentido de que "no resulta punible la inexactitud en otros documentos distintos de la destinación de exportación temporaria y retorno de exportación temporaria como así tampoco declaraciones formuladas que resulten de documentación complementaria de la operación aduanera". Lo cierto es que la inexactitud no se configura –en ningún caso- en la documentación complementaria en sí misma, sino en la declaración aduanera al efectuar su comparación con aquélla, ya que si bien lo esencial a los efectos infraccionales es lo que se declara en una destinación aduanera, ello no implica que no deba coincidir con la documentación relacionada y complementaria que le sirve de base –como ser, en el caso, las facturas comerciales y la Nota expedida por el proveedor de los bienes-. Es decir, en ello reposa la operatoria aduanera, en que lo que se declara coincida con la documentación que se utiliza para efectuar dicha declaración y, a su vez, con la mercadería que efectivamente se está importando o exportando.

VIII. 1).d) Finalmente y en subsidio, la recurrente solicita la aplicación del art. 959, inc. a), del C.A., en el entendimiento de que en la IC24 (importación a consumo) se consignó la factura de la cual surgen los números de serie de las computadoras ingresadas, por lo que la inexactitud resulta comprobable de la simple lectura de la declaración.

Que en autos no se configura el supuesto contemplado en el art. 959, inc. a), del C.A., en virtud de que –tal como se dijo en el apartado precedente- la inexactitud no se verifica de la simple lectura de la declaración, sino de su comparación con la documentación complementaria, de la que surge que se importó para consumo mercadería distinta a la exportada temporariamente.

Que en tal sentido, corresponde aplicar al caso, el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos "Petrobrás Energía S.A. c/ DGA", de fecha 6/3/14, en el que sostuvo lo siguiente: *"…Que la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 959, inciso a, al establecer que la inexactitud debe surgir de la 'simple lectura de la propia declaración', permite afirmar que dicha previsión se refiere a aquella clase de error que en la terminología utilizada por los ordenamientos que antecedieron al Código Aduanero era concebido como el error de hecho evidente e imposible de pasar inadvertido…esto es, aquél que resulta a simple vista del propio texto de la declaración comprometida, sin necesidad de acudir al cotejo con la documentación complementaria u otra clase de constancias…".* Asimismo, sostiene que: *"…Tal conclusión es acorde con el principio del despacho en confianza –en el que reposa el sistema aduanero- consistente en una declaración previa por parte de la persona legalmente facultada para hacerlo ante la Aduana, mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones además de ajustarse a la verdad, permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de las mercaderías, con la finalidad de lograr su correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero. En efecto, tal principio requiere, como contrapartida, un riguroso sistema sancionatorio que reprima los casos en los que la declaración comprometida es inexacta".*

Que, en igual sentido y remitiendo al antecedente recién citado, se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Río Chico SA c/ DGA", del 23/09/14.

VIII. 1).e) Que la figura del art. 954 del C.A. requiere, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma sea idónea para producir, respecto de lo que se viene analizando, el efecto previsto en el inc. a), del ap. 1 de dicho artículo.

Que tal como ya se dijo y no se encuentra controvertido, por la destinación “Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación c/ Documento de Transporte” Nro. 07017IC24000049Z, se importaron dos unidades distintas a las que habían sido exportadas temporariamente.

Que al haberse producido el hecho gravado, esto es la importación para consumo, debieron abonarse los tributos a la importación correspondientes a esas dos unidades distintas a las enviadas (serie 81-1532 y 67-1095C), lo que sin lugar a dudas, provoca un perjuicio fiscal, en los términos del ap. 2, del art. 956 del C.A.

Que así, queda configurada la infracción tipificada por el art. 954, ap. 1., inc. a), en relación a la destinación 07017IC24000049Z.

VIII.2) Que a continuación corresponde determinar si se encuentra configurada la infracción contenida en el art. 954, ap. 1., b), del C.A. respecto de la misma destinación que se viene analizando, esto es “Retorno de Exportación Temporaria c/ Transportación c/ Documento de Transporte” Nro. 07017IC24000049Z.

Que la Aduana entiende que se produjo “una transgresión a una prohibición”, ya que la posición arancelaria correspondiente a estas dos piezas importadas USADAS por la referida destinación se encuentra comprendida en el Anexo II de la Resolución 909/94 (y modificatorias), por lo que su importación a consumo se encuentra prohibida.

Por su parte, la recurrente sostiene que no se produce el efecto del inciso b) del art. 954 del C.A., atento a que la mercadería documentada no es de importación prohibida, sino que se trata de mercadería de importación permitida con trámites previos que deben cumplirse para su importación, conforme la doctrina del fallo “Nate Navegación y Tecnología Martítima S.A.”, de la CSJN.

Que tal como se dijo anteriormente, en el caso se constata una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, por lo que corresponde analizar ahora si esa diferencia es idónea para producir el efecto previsto en el inc. b), del ap. 1 del art. 954 del C.A., esto es “una transgresión a una prohibición, en el caso, a una importación”.

Que, tal como surge de la declaración efectuada en la destinación que nos ocupa, la mercadería clasificaba en la PA 9032.39.90.000L y en el campo “ESTADO” se declaró: “USADO IMPORTADO, INCL. REACOND”.

Que a la fecha de oficialización de la destinación Nro. 07017IC24000049Z que nos ocupa, la importación de bienes usados correspondientes a la P.A. aquí involucrada estaba reglada por la Resolución MEOYSP n° 909/94 (con su texto vigente en dicho momento ya que actualmente se encuentra modificada).

Que –en lo que aquí interesa- el art. 1º la citada Resolución N° 909/94 dispone que: *“Los bienes usados comprendidos en los Capítulos 84, 85, 86, 87, 88, 89 y 90 y que se importen en forma definitiva para consumo comprendidos en las posiciones de la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M) que se detallan en el Anexo I de la presente resolución, deberán tener la calidad de acondicionados o sometidos a proceso de reconstrucción o en su defecto, dichos bienes, deberán cumplimentar los procesos indicados en el país”*.

Por su parte, el artículo 4° de la mencionada norma establece: *“Prohíbese en forma transitoria la importación para consumo de los bienes usados comprendidos en las posiciones de la Nomenclatura del Comercio Exterior que se detallan en el Anexo II de la presente resolución..”*.

Que del análisis de ambos Anexos, se advierte que la PA 9032.39.90.000L aquí en cuestión, se encuentra incluida en el ANEXO II de la Resolución 909/94 y sus modificatorias, tal como lo sostiene el servicio aduanero.

Que en consecuencia, al momento de la oficialización de la destinación, su importación para consumo se encontraba prohibida y por ende, se configura la infracción contenida en el art. 954, ap. 1., b), del C.A.

Que ello no resulta contrario a la doctrina sentada por la CSJN en el fallo "NATE NAVEGACIÓN Y TECNOLOGÍA MARÍTIMA S.A. c/DGA s/ recurso de apelación", de fecha 12/06/2012, que remite a los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal, de fecha 04/10/10, ya que el caso aquí en análisis es justamente al que alude la Corte Suprema en su fallo para considerar cuándo una prohibición surge en forma expresa de la ley que la impone, que es el caso contrario al allí analizado.

En efecto, en el mismo, se resolvió en relación a un ilícito imputado a las firmas CITIBANK (sucursal Argentina) y a Navegación y Técnica Marítima S.A. (NATE), en los términos de los arts. 965 inc. a) y 966 del C.A., debido a que la mercadería -un buque usado y a reacondicionar en el país- importada por CITIBANK, era explotada efectivamente por NATE, en virtud del contrato de leasing que las ligaba. Dicha mercadería también fue ingresada al amparo de la Resolución que aquí nos ocupa, por lo que, como condición para la importación de la misma, se establecía que aquel que realizase la importación debía ser usuario directo de la misma.

Que, en lo que aquí interesa, en tal oportunidad, la Procuradora Fiscal entendió que *"…La Resolución 909/94, con las modificaciones introducidas por su similar 1.472/94, estableció, con claridad, un régimen de prohibición de importación para consumo en su artículo 4° para las mercaderías detalladas en su Anexo II…"*, que es lo que ocurre en el caso de autos.

Y dijo: "*sostener la tesitura de la demandada, en cuanto a que la Resolución MEyOySP n° 909/94 y sus modificatorias, in totum, fijaban exclusivamente un régimen de prohibición, implicaría* (…) *elevar a tal categoría a todas las restricciones y simples condicionamientos para la exportación o importación de mercaderías, dando a los arts. 608 y cc. del Código de la rama una latitud tan vasta que llevaría, en la práctica, a desvirtuar el sistema diseñado. En efecto, toda operatoria aduanera ha de realizarse siguiendo las pautas regladas en cuanto a horarios, modos, trámites administrativos, declaraciones y pagos de los correspondientes tributos, y demás requisitos consabidos propios de un régimen tan delicado. Pero ello no puede implicar la inversión de la regla fundamental consagrada en el art. 19 de la Constitución Nacional, elevando entonces tales requisitos al grado de prohibición, la que sólo se vería levantada para los casos en que se siguiesen tales pasos legal y reglamentariamente determinados, supuesto en que -siempre desde esta perspectiva que considero errónea- se trataría de una 'excepción' a la regla de la prohibición"*.

Y concluyó que: *"Así las cosas, estimo que, al no tratarse de una prohibición de importación para consumo el supuesto de autos, la conducta seguida por las actoras demuestra ser carente de la necesaria tipicidad para ser pasible de configurar una infracción aduanera"*.

Que tal como surge del fallo citado, el caso en cuestión es lo opuesto al caso allí tratado, ya que nos encontramos frente al supuesto en que la prohibición a la importación para consumo de la mercadería surge en forma expresa de la ley.

Que, en consecuencia, por aplicación del criterio sentado por la Corte en el fallo referido, cabe concluir que se ha configurado también en autos la infracción al art. 954, ap. 1., b), del C.A.

IX.- Que, en segundo lugar, resulta oportuno analizar si la imputación de la infracción al art. 970 del C.A. y 954, ap. 1, incs. a), del C.A., efectuada a la aquí actora respecto de la destinación "Exportación Temporaria con transformación" Nro. 07017ET0100043S, efectuada a la recurrente se ajusta a derecho, para lo cual es necesario determinar si se encuentran reunidos los elementos configurativos de las infracciones señaladas.

IX.-1) Que a continuación, analizaremos si se ha o no configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la destinación mencionada.

Que la Aduana entendió que se configura la infracción atento a que se destinó mercadería con la finalidad de reparar para ser utilizada en aeronaves, es decir que se exportó temporalmente para reacondicionamiento reparación, por un plazo y dicha finalidad habría sido transgredida al reemplazarse las piezas por otras de igual condición y características, incumpliendo así la obligación de reimportar la mercadería.

Que, por su parte, la actora sostiene que:

- La operatoria fue efectuada en el marco de una autorización otorgada por la Aduana, ya que le solicitó la autorización para exportar temporariamente en los términos del art. 363, ap. 2 del CA y art. 40 ap. 3 del Decreto 1001/82, haciéndole saber al Fisco que existía la posibilidad de que el proveedor del exterior reemplazara alguna o todas las piezas enviadas.
- Que correspondía que la Aduana enmarque la operatoria tal como había acontecido en dos antecedentes anteriores de la Aduana de Córdoba, en que se expidió en otro sentido.
- Resulta contradictorio que la Aduana autorice una solicitud que contempla la posibilidad de recambio, en los términos del art. 349 y art. 40, ap. 3 del decreto 1001/82 para luego sostener que dicha normativa no contempla la posibilidad de recambio.
- No surge de ninguna normativa el significado de "transformación, reparación, elaboración, combinación, mezcla reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio", por lo que se podría sostener que el fin de reparar implica sanear y dicho saneamiento en determinados casos podría comprender supuestos de sustitución.

Cabe recordar, como ya se dijo, que en junio de 2007 la aquí actora, mediante apoderado, efectuó una presentación ante la Aduana de Córdoba por la cual solicita autorización para exportar temporalmente 3 computadoras de motor P/N 2101142-2, Series 127-3078, 34-1684 y 81-1514, propiedad de la Fuerza Aérea Argentina, con fines de reparación en caso de resultar necesario. Manifiesta allí que: *"…el tiempo de permanencia estimado en el exterior es de 90 días. No obstante existe la posibilidad de que el proveedor del exterior reemplace algunas o todas las unidades con otras idénticas, ya reparadas, en cuyo caso el plazo para el retorno será menor y más adecuado a nuestras necesidades de producción. Estas reparaciones deben realizarse en Estados Unidos por no contar en plazo con los elementos de trabajo necesarios para la tarea…"*.

En respuesta a dicha presentación, la Aduana de Córdoba emite la providencia N° 496 de fecha 9/6/07 (ver fs. 44 de las act. adm.) en la que dice: *"…Visto lo solicitado…mediante la cual solicita autorización para realizar una exportación temporal sobre mercadería usada a reparar. Considerando que dicha petición está contemplada en los Artículos 349 y concordantes de la Ley 22415, Artículo 40 ap. 3) del Decreto 1001/82 para mercadería que hubiere de ser exportada temporalmente para ser objeto de transformación, elaboración, combinación, reparación…Autorízase la exportación temporal por un plazo de noventa días (90) con destino a Estados Unidos de: (3) Computadoras de Motor, P/N 2101142-2, S/N 127-3078, 34-1684 y 81-1514, ESTADO usado, amparado por factura proforma…..…a fin de que se le practique una operación de reparación por un valor estimado de U$S 22.500 cada una concediéndose un plazo de treinta (30) días para realizar la misma, a contar de la fecha de su notificación…**en cuanto al retorno el mismo se ajustará a lo previsto en el Artículo 357 del Código Aduanero. Posteriormente y luego de haberse destinado en forma definitiva, el beneficiario deberá presentar ante esta, las actuaciones de cancelación"***.

Que, atento a ello, en fecha 11/7/07 la actora oficializó la Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S de las 3 computadoras de motor *P/N 2101142-2* referidas, según factura N° 069/2007 S/N 127-3078, 34-1684 y 81-1514, *PA* 9032.89.90.000L, por un monto FOB de u$s 150.000, mercadería en estado USADO IMPORTADO, con destino a los Estados Unidos, habiendo garantizado los derechos de exportación por un total de u$s 7.142,85.

De la definición contenida en el art. 349 del C.A. se desprende que la obligación fundamental que el régimen de exportación temporaria establece es la reimportación para consumo de la mercadería exportada dentro del plazo otorgado para el cumplimiento de esa obligación.

Que en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, dentro de los cuales se encuentra comprendida la destinación de autos, el art. 970 del CA establece que aquel que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de exportación temporaria *"(...) será sancionado con una multa (...)"*. Sin duda, la obligación a que la norma se refiere primordialmente es la prevista en el mencionado art. 349, es decir la

reimportación de la mercadería egresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el exportador se obligó a importar esos insumos.

Por su parte el art. 40, ap. 3) del Decreto 1001/82 (reglamentario del art. 351 del C.A.) establece que: "*Cuando la mercadería hubiere de ser exportada temporalmente para ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, siempre que los trabajos respondieren a condiciones técnicas predeterminadas que condujeren a obtener mayores rendimientos, el interesado deberá solicitar ante la Administración Nacional de Aduanas con carácter previo a la solicitud de destinación suspensiva de exportación temporaria, indicando la naturaleza del trabajo a realizar, descripción de la mercadería a exportar, especie de los productos que se utilizarán en los procesos de elaboración, manufactura o beneficio a que se someterá la mercadería en el exterior e incremento aproximado del valor que habrá de resultar para la misma…*".

Que recae sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales como el del caso, la obligación de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera adecuada el cabal cumplimiento de las condiciones a las que la reglamentación condiciona la ventaja de importar o, en el presente caso, exportar la mercadería sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas. De la misma debe surgir la identidad de los insumos exportados temporariamente con los que se exportan o importan en forma definitiva. En tal sentido, es el exportador el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporaria ha sido cancelado oportunamente.

Aclarado ello, cabe referir a las condiciones en que fue autorizada la exportación temporaria en autos, siendo uno de los principales argumentos sostenido por la recurrente para justificar que el recambio de piezas se encontraba "avalado" por dicha autorización.

Que en tal sentido considero que –si bien la actora hizo referencia en su solicitud a la existencia de la posibilidad del recambio o sustitución de las piezas- ello no implica que el servicio aduanero hubiese autorizado per se tal situación, ya que según resulta de la providencia N° 496, la Aduana siempre hace referencia a la **reparación** de la mercadería, incluso al conceder la autorización para realizar la operación expresamente dice "*..Autorízase la exportación temporal por un plazo de noventa días (90) con destino a Estados Unidos de: (3) Computadoras de Motor, P/N 2101142-2, S/N 127-3078, 34-1684 y 81-1514, ESTADO usado…..**a fin de que se le practique una operación de reparación** por un valor estimado…*". Finalmente aclara resaltando y subrayando que "…***en cuanto al retorno el mismo se ajustará a lo previsto en el Artículo 357 del Código Aduanero..",*** que se refiere a la obligación de abonar los tributos que gravan la importación para consumo, sobre el mayor valor de la mercadería al momento de su reimportación.

Que a criterio de la suscripta resulta con toda claridad de la autorización otorgada por la Aduana, que en ningún momento se autorizó al recambio de los bienes exportados. Es más, ni siquiera se efectuó mención alguna en dicho sentido. Por lo tanto, ello no puede interpretarse en el sentido considerado por la recurrente, que como informó que dicho recambio podía suceder, entonces la autorización de la Aduana de Córdoba comprende también dicha posibilidad.

Lo cierto es que al someterse a este régimen suspensivo, el cuál le permite exportar la mercadería sin pagar los tributos correspondientes, la actora asumió los deberes y obligaciones que derivan del mismo, es decir asumió la obligación de reimportarlos –esos mismos bienes- dentro del plazo otorgado al efecto.

Por su parte, esa conclusión no se ve en absoluto modificada por el hecho de que existan dos antecedentes de situaciones similares a la presente, en los que la Aduana de Córdoba habría autorizado la utilización del régimen de compensación de envíos con deficiencias contemplado en el art. 573 del C.A. Ello en atención que se refiere a otros casos distintos al que aquí se analiza, siendo que no corresponde su tratamiento en la presente y, en razón de que, además, la recurrente no solicitó autorización para utilizar dicho régimen, sino que expresamente solicitó autorización para realizar una exportación temporaria. El hecho de que el caso de autos constituya un caso especial, no desliga a la actora del cumplimiento de las obligaciones asumidas al momento de acogerse a un régimen preferencial.

Que, por su parte, cabe referir a la nota de la firma proveedora de los bienes, ONTIC, que obra adjunta a la destinación de importación, por la cual la mencionada empresa informa que –atento al tiempo que puede llevar detectar la falla y repararla-, opta por cambiar dos de las tres unidades enviadas. La recurrente sostiene en su recurso de apelación que no tiene conocimiento de esta nota, porque no obra en las actuaciones administrativas.

No obstante, según recién se relató, no le asiste razón atento a que obra dentro de la carpeta contenedora de la importación para consumo y, además, tal como sostiene el Fisco en la contestación del recurso, se encuentra firmada por el propio apoderado de FAdA, por lo que mal puede alegar su desconocimiento.

Adicionalmente, cabe mencionar la contestación de exhorto, prueba producida en autos y ofrecida por la recurrente, obrante a fs. 236/240, traducción obrante a fs. 269/273, por la cual se solicita a la firma Ontic Engineering and Manufacturing Inc, con domicilio en Estados Unidos, informe el motivo por el cual procedió a sustituir dos unidades de computadoras motor P/N *2101142-2, S/N 127-3078 y 81-1514* por otras unidades de computadoras de motor P/N *2101142-2, S/N 81-1532 y 67-1095C,* que fueran enviadas por Lockheed Martin Aircraft Argentina S.A. en el año 2007.

En respuesta a dicho oficio, el Sr. Douglas Beyer, empleado de la firma Ontic Engineering and Manufacturing Inc, informó que: "..En junio de 2007, el cliente de Ontic nos comunicó que los números de serie 81-1514 y 127-3078 no estaban funcionando correctamente. Ontic les envió unidades en reemplazo antes de recibir las unidades que no funcionaban correctamente. El número de serie 67-1095C fue enviado como reemplazo del número de serie 81-1514 y el número de serie 81-1532 fue enviado como reemplazo del número de serie 127-3078. No es un procedimiento habitual de Ontic enviar unidades de reemplazo de inmediato. Reemplazar unidades por unidades con otros números de serie requiere la aprobación del cliente. Nuestros registros…no indican si se obtuvo o no la aprobación del cliente antes del envío…".

Que de ello, cabe inferir que la firma Ontic no realizó la tarea que la aquí actora informó como a realizar en el exterior. En efecto, la actora solicitó autorización para exportar temporariamente tres computadoras con fines de reparación en caso de que ello resulte necesario, agregando que las reparaciones a realizarse serían determinadas en base a inspecciones que efectuarían los entes reparadores, existiendo la posibilidad de su reemplazo.

Que no obstante, según surge de dicho informe efectuado por ONTIC, nunca ocurrió tal situación, es decir, nunca se llegó a analizar las fallas e intentar reparar las piezas, ya que ONTIC –antes de su llegada al exterior-, ya había enviado las piezas en reemplazo, según surge de la contestación del exhorto referido.

Que si bien, ello puede haber sido una decisión unilateral de ONTIC (no surge de sus registros su aprobación por FAdA), la actora debió asegurarse acerca del procedimiento a realizar por la empresa extranjera, teniendo en cuenta lo que había informado a la Aduana y la autorización por ella otorgada. Ello atento a que se acogió a un régimen suspensivo, respecto del cual debía cumplir con las obligaciones inherentes al mismo, para beneficiarse del no pago de los tributos a la exportación, conociendo –sin lugar a dudas- las consecuencias en caso del incumplimiento del régimen. A ello, debemos sumar el hecho de que la nota adjunta a la destinación de importación obrante en su carpeta contenedora, **se encuentra suscripta por el propio apoderado de FAdA**, lo que permite inferir –en principio- que la actora tenía conocimiento no sólo del reemplazo de las piezas, sino de su envío anticipado. La actora, por ende, pudo haber efectuado una presentación ante la Aduana informando de dicha situación, o incluso, haber incluso pedido una nueva autorización sobre la base de dicha situación.

Que en el caso, la mercadería fue exportada temporariamente a los fines de su reparación en el exterior. La posibilidad de exportar temporariamente determinada mercadería a los efectos de ser objeto de transformación, elaboración, combinación, mezcla, reparación o cualquier otro perfeccionamiento o beneficio, no implica en absoluto la posibilidad de reemplazo de la mercadería exportada por otra distinta –a contrario de lo que sostiene la actora- ya que de ser así se desvirtuaría el fin tenido en miras por el legislador al regular este régimen preferencial, que exime del pago de tributos a la exportación para producir o elaborar otra mercadería – que en general resulta de mayor valor- o incluso repararla, ello siempre a partir de su envío al exterior, con la determinación que regresará esa misma mercadería enviada.

Que todo lo expuesto, permite concluir que se ha configurado en autos la infracción al art. 970 del C.A. respecto de la "Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S", atento a no haberse cumplido la reimportación de la mercadería exportada temporariamente dentro del plazo acordado, ni la finalidad para la que se autorizó dicha operación.

Que ello deviene en la aplicación de una multa –en virtud del artículo mencionado- y el pago de los tributos, respecto de la mercadería no reimportada, ello en los términos del art. 370, apartado 1, inc. a), del C.A., que prevé que se considerará exportada para consumo -en forma irregular, conf. arts. 727, inc. c) y 728 del C.A.-, la mercadería cuya situación aduanera no hubiera sido regularizada –en el caso reimportada dentro del plazo acordado- y que, quien hubiere exportado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondieren (apartado 2 del art. 370).

IX.- 2) Por último, corresponde analizar si la imputación de la infracción al art. 954, ap. 1, incs. a), del C.A., efectuada a la aquí actora respecto de la destinación "Exportación Temporaria con transformación" Nro. 07017ET0100043S se ajusta a derecho.

Que la Aduana sostiene en términos genéricos en la resolución apelada que atento a que no reingresó la mercadería exportada temporariamente, se produjo la falta de ingreso por los derechos que hubieren de ser tenidos en cuenta para la exportación a consumo de la misma, produciéndose así un perjuicio fiscal en los términos del art. 954, inc a) del C.A.

Que no le asiste razón al servicio aduanero. En efecto, en el caso la consecuencia de la no reimportación de la mercadería importada temporarimente, resulta ser justamente la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., tal lo ya explicado en el punto precedente, lo que conlleva la aplicación de una multa y el pago de los tributos a la exportación, en atención a que la mercadería se considera exportada para consumo en forma irregular.

Que en consecuencia, el pago de tributos a la exportación, resulta de la infracción al art. 970 C.A., siendo su consecuencia lógica. Para la configuración de la infracción de declaración inexacta, se requiere una diferencia entre lo declarado y lo verificado, que en caso de pasar inadvertida, produzca como efecto, en el caso, un perjuicio fiscal. Justamente respecto de la destinación que se viene analizando, no se advierte una diferencia entre lo declarado y lo comprobado, por lo que mal puede producirse el tipo imputado por la Aduana.

Que si bien corresponde revocar la resolución apelada en este sentido, se advierte que la multa correspondiente a esta imputación, no ha sido incluida en el importe reclamado en los términos del art. 954 C.A., -en la que se incluyó erróneamente el importe correspondiente al art. 954, inc. c), del C.A., que se imputó a la actora al comienzo del sumario en trato y luego se desistió de dicha imputación- por lo que se declara su falta de configuración respecto a la destinación de exportación temporaria, aclarando que no tiene impacto en los importes reclamados por el servicio aduanero, a los que nos referiremos en el considerando siguiente.

X.- Corresponde ahora referirnos a los importes de las multas y tributos aplicables como consecuencia de lo determinado a lo largo de la presente.

Retorno de exportación temporaria con transformación n° 07017IC24000049Z:

Infracción que se confirma: art. 954, ap. 1), inc. a) y b).

Importe de la multa mínima (art. 954, ap 2):

Valor en aduana de la mercadería importada: u$s 101.751,49

TC: 3,1180

Importe multa mínima: $ 317.261,14

En relación a los tributos a la importación para consumo, cabe reliquidar su importe en atención a la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia en la causa caratulada "CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A)", sentencia del 26 de noviembre de 2019, en el sentido de que *"(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.*

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177)".

Que, justamente, sobre esa base, concluye 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 (art. 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".*

Que, ello así, resulta evidente que, en estas instancias, la DGA carece de facultades para percibir el importe exigido en concepto de percepción de impuesto a las ganancias.

En consecuencia, se reliquida el importe debido en concepto de tributos conforme al siguiente detalle:

Valor en aduana de las dos unidades importadas .....u$s 101.751,49

Derechos de importación 28% ..... u$s 28.490,41

Tasa de estadística 0,5% .....u$s 508,75

Total tributos ….....u$s 28.999,16

Menos lo abonado al oficializar (u$s 324,03)**……..….u$s 28.675,13**

Importe tributos a la importación: u$s 28.675,13

Ello con más los intereses que deberán ser calculados desde el 3/9/2010 hasta la fecha de su efectivo pago, de acuerdo a lo establecido por el art. 794 y concordantes del Código Aduanero.

<u>Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S</u>

Infracción que se confirma art. 970 del C.A.

Importe de la multa mínima:

Valor en aduana de la mercadería exportada temporariamente sin retornar: u$s 95.238

Derechos de exportación (5%)…….u$s 4.761,9

30% del valor en aduana de la mercadería……..….u$s 28.571,4

TC: 3,129000

Importe multa mínima: $ 89.399,91

Tributos a la exportación de la mercadería no retornada:

Valor en aduana de la mercadería exportada temporariamente sin retornar: u$s 95.238

Derechos de exportación (5%)…….u$s 4.761,9

Total tributos: u$s 4.761,9

Ello con más los intereses que deberán ser calculados desde el 3/9/2010 hasta la fecha de su efectivo pago, de acuerdo a lo establecido por el art. 794 y concordantes del Código Aduanero.

XI.- Que de todo lo expuesto se concluye en que corresponde confirmar parcialmente el art. 1° y confirmar el art. 2° de la resolución (AD CORD) nº 647/14, dictada por el Administrador de la Aduana de Córdoba, conforme los argumentos vertidos en los considerandos anteriores del presente voto.

Por ello, **VOTO POR:**

1.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la resolución (AD CORD) nº 647/14 dictada en la actuación SIGEA Nro. 12730-129-2010 y su agregada 12730-126-2010, por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A., declarando que el importe de la multa asciende a la suma de TRESCIENTOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON CATORCE CENTAVOS ($ 317.261,14) y quedando fijado el importe adeudado en concepto de tributos en la suma de VEINTIOCHO MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO DÓLARES CON TRECE CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 28.675,13), en concepto de derechos de importación y tasa de estadística**,** el que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago, con más los intereses desde el 3/9/10 hasta la fecha del efectivo pago (conforme art. 794 C.A.), todo ello en relación a la destinación de “Retorno de exportación temporaria con transformación n° 07017IC24000049Z”.

2.- Respecto del punto precedente y en relación a la multa, costas según los respectivos vencimientos, los que se determinan en un 51% a cargo de la actora y un 49% a cargo del Fisco. En relación a los tributos determinados costas a la actora.

3.- Revocar la exigencia del pago de la percepción del Impuesto a las Ganancias (u$s 3.859,99), con costas al Fisco.

4.- Confirmar el art. 2° de la resolución (AD CORD) nº 647/14 dictada en la actuación SIGEA Nro. 12730-129-2010 y su agregada 12730-126-2010, en cuanto condena a la aquí actora por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., al pago de una multa cuyo importe asciende a OCHENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS CON NOVENTA Y UN CENTAVOS ($ 89.399,91) y le reclama el importe de tributos a la exportación cuyo importe asciende a CUATRO MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 4.761,9), el que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago, con más los intereses desde el 3/9/10 hasta la fecha del efectivo pago (conforme art. 794 C.A.), todo ello en relación a la destinación de “Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S”, con costas a la actora.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Vocal preopinante.

No obstante, corresponde dejar sentado que de acuerdo a la opinión esbozada por el suscripto en los precedentes "ALUAR ALUMINIO ARGENTINA SACI Y OTRO c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 24.840-A., del 2/12/2013 y "BLANCO, EDUARDO JORGE c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", expediente n° 24.553-A., del 3/12/2013, y "NUTRIBRAS SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° 36.507-A, del 3/12/2020, entre muchos otros, acerca de las potestades y límites jurisdiccionales de la Administración a los fines de la imposición de la multa objeto de autos, la DGA carece de facultades para aplicar penas de este tipo, atento la singular naturaleza jurídica de la sanción recurrida, de indudable contenido penal (Fallos: 332:1492, entre otros), aunque en el caso se tratara de infracciones y no de delitos; extremo sobre el que no corresponde pronunciamiento alguno, por razones de celeridad y economía procesal, en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala "F" al resolver la presente cuestión, por lo que cabe proceder a decidir en torno a la sanción de marras sin considerar el temperamento asumido por el suscripto en las sentencias de referencia (conf. Esta Sala in re "KIMBERLY CLARK ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ apelación", Expte N° 27.252-A, del 10 de marzo de 2016, entre muchos otros. **ASI LO VOTO**.-

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.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la resolución (AD CORD) nº 647/14 dictada en la actuación SIGEA Nro. 12730-129-2010 y su agregada 12730-126-2010, por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) y b) del C.A., declarando que el importe de la multa asciende a la suma de TRESCIENTOS DIECISIETE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON CATORCE CENTAVOS ($ 317.261,14) y quedando fijado el importe adeudado en concepto de tributos en la suma de VEINTIOCHO MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO DÓLARES CON TRECE CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 28.675,13), en concepto de derechos de importación y tasa de estadística, el que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago, con más los intereses desde el 3/9/10 hasta la fecha del efectivo pago (conforme art. 794 C.A.), todo ello en relación a la destinación de "Retorno de exportación temporaria con transformación n° 07017IC24000049Z".

2.- Respecto del punto precedente y en relación a la multa, costas según los respectivos vencimientos, los que se determinan en un 51% a cargo de la actora y un 49% a cargo del Fisco. En relación a los tributos determinados costas a la actora.

3.- Revocar la exigencia del pago de la percepción del Impuesto a las Ganancias (u$s 3.859,99), con costas al Fisco.

4.- Confirmar el art. 2° de la resolución (AD CORD) nº 647/14 dictada en la actuación SIGEA Nro. 12730-129-2010 y su agregada 12730-126-2010, en cuanto condena a la aquí actora por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., al pago de una multa cuyo importe asciende a OCHENTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE PESOS CON NOVENTA Y UN CENTAVOS ($ 89.399,91) y le reclama el importe de tributos a la exportación cuyo importe asciende a CUATRO MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (u$s 4.761,9), el que deberá convertirse en pesos al tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago, con más los intereses desde el 3/9/10 hasta la fecha del efectivo pago (conforme art. 794 C.A.), todo ello en relación a la destinación de "Exportación Temporaria con transformación Nro. 07017ET0100043S", con costas a la actora.

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: 2023.06.15 22:09:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.21 10:10:07 -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: 2023.06.21 10:57:57 -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: 2023.06.21 10:57:58 -03:00