República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-40687773-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “AVERY DENNISON ARGENTINA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente EX-2021-62500691-APN- -SGASAD#TFN.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “AVERY DENNISON ARGENTINA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente EX-2021-62500691-APN- -SGASAD#TFN.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE-2021-62499907-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 2021-2323-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA del 27/05/2021, recaída en el expediente administrativo SIGEA N°13805-141-2010, que rechazó la impugnación interpuesta por la firma mencionada y confirmó los siguientes Cargos: FI Nros. 162/2010, 163/2010, 164/2010 y 165/2010, 166/2010 y 167/2010 en relación a las destinaciones de importación (DI) Nros. 05001IC04058755W, (oficializada el 11/05/05), 05001IC04050966S (oficializada el 25/04/05), 05001IC04045012E (oficializada el 12/04/05), 05001IC05010167X (oficializada el 30/03/05), 05001IC05008782S (oficializada el 18/03/05), y 05001IC05006637P (oficializada el 1/03/05), respectivamente. Asimismo, ordenó ejecutar las garantías constituidas en efectivo, en relación a los cargos referidos y reclamó la cancelación de la diferencia de tributos en caso de corresponder.

La recurrente plantea la nulidad absoluta del procedimiento y de la resolución apelada. Sostiene que ésta carece de motivación y causa, por lo que se torna ilegítima ya que evidencia un vicio en el proceso de formulación de los cargos. Sostiene que el servicio aduanero no realizó ninguna crítica concreta y fundada con respecto al cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa relativa al origen Mercosur de la mercadería y no produjo ninguna prueba para refutarlo. Omitió el procedimiento de consulta establecido en el Capítulo VI del Anexo I del 44° Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica

(ACE) N° 18 y pretende otorgar efecto retroactivo a la Resolución N° 53/08 de la Secretaría de Industria, Comercio, Pequeña y Mediana Empresa (SICyPyME) e Instrucción General (IG) Nº 2/09 de la Subdirección General de Control Aduanero (SDG CAD). Alega que tal conducta es contraria a lo resuelto por este Tribunal en reiterados casos análogos al presente y por ende vulnera la seguridad jurídica. Argumenta que la IG N° 2/2009 (SDG CAD) es inconstitucional y violatoria del anexo I del Capítulo VI del 44° Protocolo Adicional al ACE 18. En subsidio, cuestiona la liquidación de los cargos. Solicita la exclusión de los conceptos correspondientes a las percepciones del impuesto a las Ganancias conforme lo dispuesto en el precedente de la CSJN en autos: "Cladd ITA S.A. (TF 22.343-A) c/ EN-DGA" e impugna el reclamo de intereses toda vez que, había solicitado autorización para garantizar con un depósito de dinero en efectivo las sumas que habían sido reclamadas en concepto de tributos para detener el devengamiento de intereses. Señala que, oportunamente depositó los fondos y solicitó a la aduana su afectación. Ofrece prueba. Cita jurisprudencia. Formula reserva del caso federal. Solicita que se haga lugar al recurso interpuesto con costas.

II.- Mediante IF-2022-41074488-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos vertidos por la actora no reconocidos expresamente. Se refiere a los antecedentes de la causa. Realiza consideraciones respecto a los planteos de nulidad de la resolución apelada, la inconstitucionalidad de la IG N° 2/2009 (SDG CAD) , la afectación al principio de defensa en juicio y el reclamo sobre los intereses. Efectúa apreciaciones relativas a la Resolución Nº 53/2008 (SICyPyME), el ACE Nº 18 y la Resolución Nº 763/96 ex Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos (MeyOSP). Así también destaca la facultad que posee el servicio aduanero para formular cargos de conformidad al sistema legal especial. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas SIGEA N° 13805-141-2010, las cuales acompaña en formato digital. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Por PV-2023-19208710-APN-VOCXVII#TFN, se incorpora el acta de audiencia celebrada el 15/02/23 en la cual se resuelve rechazar las medidas de prueba ofrecidas por la actora y declarar la causa de puro derecho. Mediante PV-2024-21208405-APN-VOCXVII#TFN se elevan los autos a la Sala "F" y con el IF-2024-36853955-APN-VOCXVII#TFN quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas correspondientes a la causa se iniciaron con la liquidación de los siguientes Cargos Nros. FI 162/10 por el importe de u$s 7.415,66, FI 163/10 por u$s 2.414,04, FI 164/10 por u$s 5.748,51, FI 165/10 por u$s 3.997,44, FI 166/10 por u$s 1.834,25 y FI 167/10 por u$s 10.828,68 en relación a las DI Nros. 05001IC4058755W, 05001IC04050966S, 05001IC04045012E, 05001IC05010167X, 05001IC05008782S y 05001IC05006637P, respectivamente. A fs. 43 de las actuaciones obra Nota N° 36/10 emitida por la Sección Resguardo, Dique 1 de la División Control Expost de Importación de la Aduana de Buenos Aires, mediante la cual se informó que los sobres contenedores de la documentación original de las destinaciones referidas precedentemente no pudieron ser agregados atento a la imposibilidad material de su hallazgo. No obstante, mediante Nota N° 229/10 (RAMO 3) de la División Control Expost de Importación, obrante a fs. 45-46, el servicio aduanero informó que al verificar la documentación de las destinaciones en cuestión, constató que se trataba de mercadería declarada en la P.A. 3919.10.00.200X y la vendedora era la firma Avery Dennison Do Brasil de la República Federativa del Brasil. Por consiguiente determinó que, según lo establecido en la Resolución 53/08 (SICyPyME), las mercaderías importadas no cumplían con el régimen de origen Mercosur y que, según la IG N° 2/09 (SDG

CAD) debían formularse los cargos dispuestos, dado que consideró que los certificados de origen presentados no eran de aplicación a las operaciones de importación en análisis. Finalmente en la nota comentada se aclaró que los cargos fueron formulados mediante el uso de la información obtenida de la consulta de pantalla del Sistema Informático María (SIM) atento a la imposibilidad de localización de los despachos originales. A fs. 51-53 obra la constancia de notificación a la firma importadora de los cargos formulados efectuada el 6/10/10. A fs. 61-79 la firma importadora los impugnó.

A fs. 230-246 la actora acompañó copias simples de cuatro de los seis despachos de importación y copias simples de los certificados de origen objeto de autos.

A fs. 247 se tuvo por deducida la impugnación planteada por la importadora y se denegó la prueba informativa ofrecida en los términos del art. 1060 del CA. A fs. 253 el Departamento de Valoración y Comprobación Documental de la División Bienes Intermedios y de Consumo elaboró el informe técnico de su competencia mediante el cual ratificó los cargos formulados. A fs. 256-257 se dictó la Resolución apelada en autos.

IV.- Corresponde resolver, en primer lugar, el planteo de nulidad realizado por la actora respecto de la resolución aquí apelada.

La recurrente entiende que la resolución resulta de nulidad absoluta por cuanto el procedimiento previo a su dictado no admitió producción de prueba alguna y por ende adolece de vicios en su motivación y causa. Sostiene que el servicio aduanero no realizó crítica concreta alguna con respecto al cumplimiento con las disposiciones vigentes del Mercosur en materia de origen y no cuestionó la validez de los Certificados de Origen involucrados. Por el contrario, sostiene, que la Aduana basó su criterio decisivo únicamente en la aplicación de una normativa, a la que pretende asignarle efecto retroactivo y que resulta contraria a las disposiciones del Tratado Internacional aplicable en la materia.

La resolución cuestionada es consecuencia de un procedimiento en el cual han intervenido las áreas correspondientes y competentes y se sustenta en hechos que le sirven de causa y en la normativa aplicable al caso. Contiene una fundamentación y motivación que no pueden desconocerse, independientemente de ser compartidas o no, que excluyen la posibilidad de su declaración de nulidad por las razones expuestas por la actora, dado que de la misma resultan los motivos por los cuales se condenó a la recurrente.

En tal sentido y siendo la decisión fundada, no se requiere la expresa mención de todos los argumentos o pruebas invocados por las partes, debiendo tratarse sólo aquellos que razonablemente se estimen conducentes a la decisión del caso (entre otros, Corte Suprema Justicia de la Nación: Fallos, 251-39).

Cabe destacar que, en virtud de lo establecido en el art. 1060 del CA, el administrador puede rechazar las pruebas que no se refieran a los hechos indicados en el escrito de impugnación, como así también las que fueren inconducentes, superfluas o meramente dilatorias.

A mayor abundamiento, estimo que la nulidad planteada no puede prosperar, no solo porque no se observan los extremos invocados por la recurrente, sino también porque, al existir la posibilidad de subsanar la nulidad en una etapa jurisdiccional posterior, para satisfacer la exigencia de la defensa en juicio y el debido proceso, en procura de justicia (Fallos, 205-549, considerando 5° y sus citas), no procede

la declaración de nulidad del acto administrativo cuestionado.

Por lo expuesto hasta aquí corresponde rechazar el planteo opuesto por la actora en ese sentido.

VI.- Sentado ello, corresponde resolver si la resolución apelada resulta ajustada a derecho.

La aquí recurrente, mediante los despachos mencionados, importó a consumo mercaderías procedentes de Brasil, las que ubicó en la posición P.A. 39 19.10.00, exportadas por la firma Avery Dennison Do Brasil LTDA.

Los cargos aquí recurridos fueron dictados al amparo de la Resolución Nº 53/2008 (SICyPyME), mediante la cual se había dispuesto que las mercaderías ubicadas en la mencionada P.A. y exportadas por la firma Avery Dennison Do Brasil LTDA., no cumplían con las condiciones para ser consideradas originarias en los términos de lo dispuesto por el Régimen de Origen Mercosur, por lo que fue suspendido el tratamiento arancelario preferencial y se aplicó el tratamiento arancelario extrazona a los despachos oficializados en el transcurso de la investigación, es decir entre el 20/11/2007 y 20/03/2008 — fecha de entrada en vigencia de la resolución— período dentro del cual se formularon los cargos a los despachos allí comprendidos. La resolución aludida tuvo como antecedente la presentación por parte de la firma Avery Dennison de Argentina S.A. de tres (3) certificados de origen emitidos por la Federacão das Industrias do Estado de São Paulo, que amparaban la importación de mercadería ubicada en la P.A. 3919.10.00.200X y cuyo exportador era la firma Avery Dennison Do Brasil LTDA. En ocasión de verificar la documentación, las autoridades aduaneras manifestaron dudas respecto de la autenticidad de las firmas obrantes en el campo nº 16 de dichos certificados, por cuanto se trataba de la misma funcionaria, pero las firmas presentaban discrepancias entre sí.

Por tal motivo, las autoridades aduaneras de nuestro país decidieron accionar el procedimiento de Verificación y Control establecido en el capítulo VI del 44° Protocolo Adicional al ACE Nº 18 y requirieron al Departamento de Negociaciones Internacionales de la República Federativa de Brasil, en su carácter de autoridad responsable de verificación y control de origen en el país de exportación, que informara sobre la autenticidad y veracidad de los certificados en cuestión.

En respuesta al requerimiento realizado, las autoridades brasileñas confirmaron la autenticidad y veracidad de uno solo de los tres certificados de origen y señalaron, respecto de los dos restantes, que las firmas en ellos insertas no se correspondían con la firma de la funcionaria habilitada.

En este contexto, se inició una investigación sobre el carácter originario de las mercaderías involucradas y se notificó a ambas firmas importadora y exportadora.

En virtud de lo previsto en el art. 27 del 44º Protocolo Adicional al ACE Nº 18, el cual establece que "... *En los casos en que la información o documentación requerida a la autoridad competente del Estado Parte exportador no fuera suministrada en el plazo estipulado, o si la respuesta no contuviera informaciones o documentación suficientes para determinar la autenticidad o veracidad del certificado de origen cuestionado, o aún, si no hubiera conformidad para la realización de la visita por parte de los productores, la autoridad competente del Estado Parte importador podrá considerar que las mercaderías bajo investigación no cumplen con los requisitos de origen pudiendo, en consecuencia, denegar el*

tratamiento arancelario preferencial a las mercaderías a que hace referencia el certificado de origen objeto de la investigación iniciada en los términos del Artículo 21, dando por concluida la misma.”, se dio por concluida la investigación.

En efecto, mediante la Resolución 53/08 (SICyPyME) ya referida, se dispuso que “*...habiendo transcurrido más de TRES (3) meses... sin que las autoridades brasileñas hayan dado respuesta a los requerimientos efectuados, corresponde considerar que las mercaderías bajo investigación no cumplen con las condiciones para ser consideradas originarias...”*.

A su vez, mediante la IG 2/09 (SDG CAD) se dispuso que “*a) Deberán formularse los cargos correspondientes por diferencia de tributos no sólo a las destinaciones objeto de investigación de origen para las que se determinó la condición de mercadería no originaria, sino también a las destinaciones correspondientes a periodos que no fueron objeto de análisis por la autoridad responsable y aún respecto de aquellas destinaciones que no fueron motivo de estudio, en la medida que no hubiere operado la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera, respecto de dichas operaciones.”*

Posteriormente, la Secretaría de Industria y Comercio dictó la Resolución Nº 497/2011 en la cual manifestó que el Departamento de Negociaciones Internacionales de Brasil había informado, en fecha 10 de noviembre de 2010, que las mercaderías en cuestión exportadas por la firma Avery Dennison Do Brasil LTDA. reunían las condiciones para ser consideradas originarias en los términos de lo establecido en el Régimen de Origen Mercosur —por lo que dejó sin efecto la Resolución Nº 53/08 (SICyPyME). Asimismo, la Secretaría señaló que la nueva situación descripta en la Resolución 497/2011 no tiene efecto retroactivo ni correctivo respecto de la resolución que se dejó sin efecto.

VII.- En este orden de ideas, corresponde resolver si es procedente y ajustado a derecho el reclamo tributario formulado a la aquí recurrente, o si por el contrario, corresponde rechazar el mismo y, en consecuencia revocar la resolución apelada.

La cuestión analizada en autos es idéntica a la examinada en la sentencia del 27/05/2016, recaída en el expediente N° 28.326-A, de igual carátula que el presente. La IG 2/09 (SDG CAD) extendió los alcances de lo dispuesto por la Resolución 53/08 (SICyPyME) e instruyó, tal como fue señalado precedentemente, la formulación de los cargos a las destinaciones de importación que amparaban la mercadería objeto de investigación a los períodos que no fueron objeto de análisis. Asimismo, estableció respecto de aquellas destinaciones que no fueron motivo de estudio, el límite temporal para la formulación de cargos, la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos.

En el precedente citado, expresé que la extensión de los alcances de la normativa referida resultaba injustificada e infundada, motivos por los cuales y en concordancia con lo previsto en el art. 1165 del CA —respecto de la interpretación ministerial o administrativa aplicada—, correspondía declarar que la IG 2/09 (SDG CAD) no se ajustaba a la norma interpretada (Resolución 53/08 SICyPyME), ya que iba más allá de los límites temporales previstos en esta última. Por lo tanto no correspondía su aplicación.

Ahora bien, las operaciones de importación que aquí interesan fueron realizadas entre el 1/3/05 y el 11/05/05.

Como fue mencionado en el considerando precedente, la Resolución 53/08 (SICyPyME) establecía que debía aplicarse el régimen tributario de extrazona a los despachos de importación oficializados en el transcurso de la investigación —concretamente entre el día 20 de noviembre de 2007— y la entrada en vigencia de la mencionada resolución, es decir el 20 de marzo de 2008.

En este sentido, se observa que las operaciones analizadas en autos, realizadas por la aquí recurrente fueron efectuadas con anterioridad al período previsto en la resolución citada, por lo que no se encuentran alcanzadas.

Asimismo, tal como se expresó, la resolución mencionada fue dejada sin efecto por cuanto se corroboró que la mercadería investigada cumplía o reunía las condiciones para ser considerada originaria en los términos de lo establecido en el Régimen de Origen Mercosur.

En este orden de ideas, cabe destacar que la resolución apelada en autos basa su criterio en lo expresado, mediante Nota 229/10, por la División Control Expost de Importación (Ramo 3), obrante a fs. 45-46 de las actuaciones administrativas vinculadas. Es decir que su fundamento rector es la mera comprobación de que la P.A. de la mercadería importada a consumo mediante las destinaciones en cuestión y su vendedora del exterior fueron las mismas que en las operaciones investigadas en oportunidad del dictado de la Resolución 53/08 (SICyPyME). Por ello parte de la premisa de la presunta “falsedad” de los certificados de origen presentados ante el servicio aduanero. Ello sin haber efectuado un análisis razonable de la documentación original de las destinaciones en cuestión a fin de determinar si efectivamente los certificados de origen acompañados cumplían o no con los requisitos establecidos conforme la normativa del Mercosur aplicable. Máxime sin siquiera tener a la vista los originales al momento de su análisis, ni ser agregados a las actuaciones administrativas dada la imposibilidad, manifestada por el servicio aduanero, de hallarlos en el archivo correspondiente a la Sección Resguardo, Dique 1 de la División Control Expost de Importación de la Aduana de Buenos Aires. Entiéndase, los certificados de origen presentados por la actora fueron descartados de plano por la Aduana sin haber sido determinada su adulteración ni comprobada su falsificación o la falta de cumplimiento con los requisitos exigidos por el régimen de origen Mercosur.

Se desprende de lo actuado en sede administrativa que el servicio aduanero no realizó análisis alguno de la documentación presentada por la recurrente en oportunidad de la oficialización de las destinaciones de importación en cuestión. Por el contrario se limitó simplemente a constatar, mediante la información obrante en el sistema informático —la cual no resulta suficiente a los fines de determinar la validez de los certificados de origen en cuestión— la identidad de P.A. de la mercadería importada y de la firma exportadora en relación a las operaciones que fueron objeto de investigación oportunamente y motivaron el dictado de la Resolución 53/08 (SICyPyME) e IG 2/09 (SDG CAD).

Como se ha expresado en el considerando anterior y en virtud de los argumentos vertidos en el presente voto, tanto la Resolución 53/08 (SICyPyME) como la IG 2/09 (SDG CAD) dictada en consecuencia, no resultan de aplicación a las operaciones de importación de autos por cuanto las mismas no corresponden al período que abarcó la investigación aludida.

Por otro lado cabe destacar que no corresponde en esta instancia efectuar análisis alguno a fin de

determinar si los certificados de origen resultan válidos para acreditar el origen intrazona de la mercadería importada. Ello por cuanto la demandada no cuestionó en instancia administrativa su validez en cuanto al cumplimiento con los requisitos intrínsecos establecidos conforme la normativa de origen Mercosur ni requirió informe alguno a la autoridad responsable de su verificación y control de acuerdo a lo establecido por el VIII Protocolo Adicional al ACE Nº 18, vigente al momento de la oficialización de las destinaciones en cuestión. Adentrarme en esta hipótesis, ajena al contexto de la resolución aquí recurrida implicaría incursionar lesivamente en relación al principio de congruencia que delimita el thema decidendum

En conclusión, la resolución apelada en autos debe ser revocada dado que, del análisis de las constancias de autos y las actuaciones administrativas vinculadas, se colige que el servicio aduanero fundó su decisión únicamente en normativa y antecedentes que, bajo ningún punto de vista, hacen a la legalidad de lo decidido. Ello puesto que, como ya lo expresé, el decisorio apelado no se basó en el correspondiente análisis de la validez de los certificados de origen, documentos que en definitiva son el instrumento legal e idóneo para acreditar la procedencia de la mercadería involucrada y su consecuente beneficio tributario. Por el contrario el servicio aduanero fundamentó la resolución aquí apelada, pura y exclusivamente, en la normativa mencionada, la cual reitero, no resultaba de aplicación a las operaciones de marras.

En definitiva, y amén de no corresponder en esta instancia el análisis de validez de los certificados de origen y su aplicación en relación a las destinaciones de importación en cuestión a fin de acreditar la calidad de intrazona de la mercadería importada, la resolución aquí apelada no puede ser confirmada por resultar inaplicable al caso, la normativa que constituye su único fundamento.

Conforme el cauce argumentativo del caso traído a conocimiento, considero que corresponde revocar la Resolución DE PRLA 2021-2323-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA y dejar sin efecto Cargos Nros. 162/10, 163/10, 164/10, 165/10, 166/10 y 167/10 en su totalidad.

VIII.- Respecto de las costas del proceso, no advierto razones que ameriten apartarme del principio general de la derrota, por lo que estimo ajustado a derecho imponerlas a la demandada perdidosa.

IX.- Que, por la forma como se resuelve, no corresponde tratar los restantes agravios introducidos por la actora en su escrito inicial.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA 2021-2323-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA recaída en el expediente administrativo SIGEA N°13805-141-2010 y, en consecuencia, dejar sin efecto los Cargos Nros. N° 162/10, 163/10, 164/10, 165/10 y 167/10 en su totalidad.

2. Costas a la demandada vencida.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. González Palazzo. ASÍ LO VOTO.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución DE PRLA 2021-2323-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA recaída en el expediente administrativo SIGEA N°13805-141-2010 y, en consecuencia, dejar sin efecto los Cargos Nros. N° 162/10, 163/10, 164/10, 165/10 y 167/10 en su totalidad.

2. Costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, envíese a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino en los términos del art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.19 17:35:04 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 10:15:09 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 10:15:09 -03:00