Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-48499080-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia CARTOCOR S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 28.280-A y su acumulado "CORTES FERNANDO c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 28.281-A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrase vacante la Vocalía de la 14ª nominación) con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"CARTOCOR S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 28.280-A** y su acumulado **"CORTES FERNANDO c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. 28.281-A.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma CARTOCOR S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución 635/10 (AD PASO) dictada por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en el marco de las actuaciones administrativas 12303-9408-2006, por la cual se la condenó, conjuntamente con su despachante de aduana Cortés Fernando, al pago de una multa que asciende a la suma de $102.814,65 y se los intimó al pago de $102.814,65 en concepto de tributos, por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954. 1 inc. a) del Código Aduanero ("CA"). Indica que mediante los despachos 05042IC055780S, 04042IC0513B, 04042IC051603H, 04042IC0514404K, 05042IC055779D, 05042IC055499C, 04042IC057632P, 04042IC057630N, 05042IC051190J, 05042IC051192L, 04042IC053739T, 040742IC057628U, 05042IC057628U, 05042IC051189R y 05042IC054066Y documentó la importación a consumo de accesorios y repuestos consistentes en partes de máquinas y aparatos para imprimir, rodillos grabados a láser y corrugadores, para realizar tareas de mantenimiento y reparación de las maquinarias que posee, aclarando que no liquidó en dichos despachos las percepciones de IVA adicional y ganancias por considerar que tales accesorios revisten el carácter de bienes de uso. Explica que la Aduana imputó la infracción de declaración inexacta por considerar que había utilizado incorrectamente la venta "bienes de uso", desvirtuándose de esa manera los lineamientos de las resoluciones DGI 3543/90 y 3431/91. Refiere que el hecho de que los bienes importados hayan sido registrados contablemente como "gastos" no implica que los mismos deban ser tratados aduaneramente como bienes de cambio. Señala que se dedica a la comercialización de cajas de cartón, siendo estos los bienes de cambio, y que los bienes importados no fueron adquiridos para ser comercializados, sino que se trata de repuestos a los que contablemente se les da el tratamiento de gastos, dado que genéricamente no constituyen bienes de capital. Luego, sostiene que la Aduana es incompetente para efectuar determinaciones suplementarias por los conceptos IVA adicional y ganancias, ya que solo está habilitada para actuar como agente de percepción y la facultad de fiscalización se encuentra bajo exclusiva competencia de la DGI, siendo está, en cualquier caso, quien debe reclamarlos. Cita jurisprudencia de este tribunal que hace a su derecho. Manifiesta además

que no existe en el caso una declaración que haya diferido del resultado de la comprobación, como así tampoco un perjuicio fiscal, ya que los impuestos han sido abonados al fisco al final de cada período fiscal y la DGI no ha formulado objeción alguna sobre el carácter de los bienes importados. Subsidiariamente, impugna la liquidación tributaria indicando que ya ingresó el total de los impuestos que le correspondían por los períodos 2004 y 2005, por lo que resulta extemporáneo e incorrecto el reclamo de una percepción anticipada de impuestos cuyos resultados finales han sido debidamente cancelados en tiempo y forma. Agrega que no se encuentra obligada a abonar la totalidad de los conceptos reclamados por el servicio aduanero, por contar con distintos porcentajes de exclusión de las percepciones de los impuestos involucrados. Por último, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 23/28 se presenta Cortés Fernando, en su carácter de despachante de aduana e interpone recurso de apelación contra la resolución 63510 (AD PASO). Solicita la acumulación con el expediente iniciado por la firma CARTOCOR S.A. y relata los antecedentes administrativos reiterando lo indicado por la firma. En cuanto a sus fundamentos, indica que en su carácter de despachante no es responsable de los tributos que supuestamente se adeudarían a la Aduana, en cuanto no ha realizado el hecho gravado. Solicita la aplicación de los arts. 902 y 908 del CA en atención a haber cumplido con los deberes a su cargo siguiendo las instrucciones impartidas por la importadora, por lo que no puede ser responsabilizado. Cita jurisprudencia. Reitera las manifestaciones efectuadas por CARTOCOR S.A. respecto a la incompetencia de la Aduana para efectuar determinaciones suplementarias de IVA adicional y ganancias, y la inexistencia del perjuicio fiscal. Refiere al carácter de los bienes importados, indicando que al tratarse de repuestos para maquinarias de la fábrica de la firma importadora es evidente que son bienes de uso. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- ***Contestación de la Aduana:*** Luego de efectuada la acumulación (fs. 31) y previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido (fs. 52/68). Relata brevemente los hechos y realiza la negativa de rigor. Cita el dictamen 691/08, que concluye que los insumos importados son bienes de cambio -con lo cual no están exceptuados de los regímenes de percepción de impuestos- y el precedente “Plainco S.A.” expte. 15931-A de este tribunal. Refiere que la DGA tiene asignada como función la percepción, recaudación y fiscalización de los tributos que gravan la importación y la exportación, lo que según refiere incluye los impuestos internos exigibles en el marco de las operaciones de comercio exterior. Cita jurisprudencia. Agrega que la competencia aduanera para exigir el pago de tributos interiores no es más que la necesaria consecuencia y derivación de su función de custodia de la declaración comprometida. Se expresa sobre la resolución (DGI) 3543/92, indicando que en autos no se ha cumplimentado con lo estipulado en dicha resolución, por lo que le corresponde a la DGA efectuar la percepción de los impuestos en trato. Luego, se refiere a las obligaciones a cargo del despachante de aduana, poniendo de resalto que no solo actúa como mandatario del importador, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico de mercaderías, siendo necesario que se instruya con conocimientos específicos en la materia, por lo que debió tener conocimiento sobre la situación de los bienes que se importaban, y que los mismos no constituían bienes de uso. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** A fs. 31 se resuelve acumular el expediente 28.280-A al que lleva el número 28.281-A. A fs. 69 se abre la causa a prueba. A fs. 74 obra respuesta al oficio de parte de la AFIP. A fs. 81 la actora indica que el despachante de aduana documentó la importación a consumo de la mercadería mediante los despachos 05042IC055780S, 04042IC0513B, 04042IC051603H, 04042IC0514404K, 05042IC055779D, 05042IC055499C, 04042IC057632P, 04042IC057630N, 05042IC051190J, 05042IC051192L, 04042IC053739T, 040742IC057628U, 05042IC057628U, 05042IC051189R y 05042IC054066Y, durante los años 2004 y 2005, siguiendo las instrucciones impartidas por la empresa. A fs. 85/92, 110/113, 123/131, 138/140 y 148/155 lucen respuestas de la AFIP a los oficios ampliatorios. A fs. 100/104 luce respuesta al oficio de parte de la DGA. A fs. 178 se certifica la prueba y a fs. 179 se declara clausurado el período probatorio. A fs 183 se dispone no poner los autos para alegar. A fs. 187 se llaman los autos a sentencia.

V.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana:*** Las actuaciones SIGEA 12303-9408-2006 se inician mediante nota que concluye que la firma actora habría producido una serie de declaraciones inexactas compatibles con la infracción

prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA (fs. 1/2). A fs. 6/171 luce la documentación aportada por la firma en virtud del memorando 151/06 (DV FOPO) –fs. 5-. Específicamente se acompaña: (i) copias de los despachos de importación objeto de autos, con sus correspondientes facturas comerciales; (ii) copia del libro de inventario y balance del rubro bienes de uso por los ejercicios 2004 y 2005; (iii) copia de los estados contables correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005. A fs. 172/173 luce el informe 115/06 SE FVIM, que concluye que se ha incurrido en declaración inexacta. A fs. 177 obra liquidación del perjuicio fiscal. A fs. 178/179 obra la nota 198/06 SE FVIM y a fs. 180/181 la nota 911/06 (DV FOPO), que arriban a la misma conclusión que el informe de fs. 172/173. A fs. 183/184 se resuelve instruir sumario contencioso contra la firma CARTOCOR S.A. y su despachante de aduana, notificándose la corrida de vista a CARTOCOR S.A. el 16.11.06 y al despachante Fernando Cortés en fecha 01.11.06. A fs. 202/204 el despachante de aduana Fernando Cortés contesta la vista y a fs. 209/214 hace lo propio la firma CARTOCOR S.A. A fs. 220 se declara la cuestión de puro derecho. A fs. 225/231 luce el dictamen 691/08 que concluye que correspondería condenar a la firma CARTOCOR S.A. por la comisión de la infracción prevista en el art. 954.1 inc. a) del CA. A fs. 232/237 se agrega la nota 756/07 (DV RRR2) –correspondiente a actuaciones distintas de las de marras-, por la cual se emite dictamen técnico de bienes declarados como bienes de uso. A fs. 239/241 obra la resolución 635/10 (AD PASO) por la cual se resuelve condenar a la firma CARTOCOR S.A. y al despachante de aduana Fernando Cortes por la infracción al art. 954.1 inc. a) del CA. Por último, agregados como anexo lucen los sobres contenedores de las destinaciones objeto de autos, con su correspondiente documentación.

VI.- ***Decisión del caso:*** Corresponde dirimir en autos si la resolución apelada -635/10-, en cuanto condena a la firma importadora y al despachante de aduana al pago de una multa que asciende a la suma de $102.814,65 y los intima al pago de $102.814,65 en concepto de tributos por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954.1 inc. a) del CA, se ajusta a derecho.

La Aduana imputó a las co-actoras la infracción mencionada y las intimó al pago de la diferencia de tributos por considerar que han incurrido en declaración inexacta. Ello en tanto utilizaron la ventaja de declarar la mercadería como *bien de uso* cuando de sus registros contables surgía que se les dio el tratamiento de gastos, es decir, que dichas mercaderías estarían destinadas a ser *bienes de cambio* y no bienes de uso.

La co-actoras centran su defensa en que los bienes importados no fueron adquiridos para ser comercializados, sino que son repuestos para las maquinarias de la fábrica de la firma importadora; contablemente se les da el tratamiento de gastos dado que, genéricamente, no constituyen bienes de capital. Asimismo, agregan que el hecho de que hayan sido registrados como “gastos” no implica que deban ser tratados como bienes de cambio a los fines de las percepciones en Aduana.

VI.1.- Mediante los despachos 05042IC055780S, 04042IC0513B, 04042IC051603H, 04042IC0514404K, 05042IC055779D, 05042IC055499C, 04042IC057632P, 04042IC057630N, 05042IC051190J, 05042IC051192L, 04042IC053739T, 040742IC057628U, 05042IC057628U, 05042IC051189R y 05042IC054066Y se documentó la importación de mercadería ubicada en las PA 8443.90.90.100E, 8443.90.90.900Y (Las demás-Partes MÁQUINAS Y APARATOS DE IMPRIMIR MEDIANTE CARACTERES DE IMPRENTA, CLISES, PLANCHAS, CILINDROS Y DEMAS ELEMENTOS IMPRESORES DE LA PARTIDA 84.42; MÁQUINAS DE IMPRIMIR POR CHORRO DE TINTA, EXCEPTO LAS DE LA PARTIDA 84.71; MÁQUINAS AUXILIARES PARA LA IMPRESIÓN) y PA 8439.99.10.000U (Rodillos corrugadores o de presión, de máquinas onduladoras, con un ancho útil superior o igual a 2.500 mm –Las demás –Partes: MÁQUINAS Y APARATOS PARA LA FABRICACIÓN DE PASTAS DE MATERIAS FIBROSAS CELULÓSICAS O PARA LA FABRICACIÓN O ACABADO DE PAPEL CARTÓN). A través de tales operaciones se declaró en opciones y ventajas que las mercaderías como *bienes de uso* y, en el marco de dicha ventaja, no se liquidaron las percepciones de IVA adicional y ganancias. Al respecto la firma actora -CARTOCOR S.A.- tiene como actividad principal la fabricación y comercialización de cajas de cartón, cartón corrugado y distintos tipos de envase de la industria alimenticia.

Finalmente, no resulta ocioso señalar, de modo general, que la *aplicación* de percepciones en el IVA y Ganancias cuando se trata de importaciones de *bienes de cambio* tiene un elemental racional económico que finca en que la comercialización

-inmediata o mediata- de tales *bienes de cambio* permite una recuperación financiera del impuesto percibido por la Aduana, en similares términos temporales. Por oposición, cuando se trata de la importación de *bienes de uso* la carga impositiva de las percepciones no reconoce tal racional -propio de la comercialización-; en consecuencia las normas liberan a los importadores de tales productos de las percepciones de impuestos. Dicho esto, resulta manifiesto que el sistema de percepciones en la importación se estructura, en cuanto a su razón de ser, sobre la buena fe -obligación de veracidad- del importador al calificar los bienes que importa, sea como *bienes de uso* o *bienes de cambio*.

VI.2.- Sentado ello, la cuestión radica entonces en determinar si las mercaderías importadas por la firma CARTOCOR S.A. son *bienes de uso*, conforme las calificó.

Según las normas contables e impositivas los bienes de uso presentan las siguientes características: 1) son tangibles, de carácter físico y no se consumen con el primer uso; 2) existe intención de utilizarlos en el desarrollo de la actividad, es decir, que deben estar afectados al cumplimiento del objeto principal del ente; 3) su permanencia dentro del activo de la empresa debe ser relativamente constante e inmovilizada en general; superior a un año; 4) se lo debe haber adquirido o producido con la intención de ser utilizado dentro de la empresa y no con la intención de su reventa; 5) están incluidos aquellos bienes que aún están siendo utilizados, en construcción, tránsito o montaje; y 6) También son considerados bienes de uso los “anticipos a proveedores” por este tipo de bienes.

Por su parte, los *bienes de cambio* son aquellos que se destinan directa o *indirectamente* a la comercialización, considerándose como tales a todos los que se adquieren o desarrollan para su posterior distribución, a los que están en proceso de producción o a aquellos que se consumen para producir los bienes a vender. La clave para determinar este tipo de bienes está dada por la *comercialización*, tanto los bienes que se comercializan como los que se consumen para producirlos son considerados *bienes de cambio*.

Los bienes de cambio se distinguen de los bienes de uso *en que estos últimos no están involucrados en la comercialización, no se incorporan en el bien final producido, ni se consumen para que este se produzca*. En contraste, los bienes de cambio suelen ser el núcleo del negocio y de la actividad *comercial e ingresos* de una empresa. A su vez, otra distinción fundamental está dada por la permanencia de los bienes de uso dentro del activo de la empresa, por lo que se los llama **activos fijos**.

VI.3.- Conforme se detalló *supra* los bienes en cuestión tratan de accesorios y repuestos, consistentes en partes de máquinas y aparatos para realizar las tareas de mantenimiento, reparación y equipamiento de las maquinarias que posee la empresa. Tal situación es reconocida por el servicio aduanero, quien indica en la nota de fs. 1 y el informe 115/06 de fs. 172 de las act. adm. que se trata de partes de máquinas y partes para reparación.

Bajo tal marco, y sin perjuicio del tratamiento contable otorgado por la actora, resulta claro que las mercaderías importadas cumplen con las características propias de un bien de uso, toda vez que son bienes tangibles, no se consumen con su primer uso, son utilizados en el desarrollo de la actividad y afectados al cumplimiento del objeto principal del ente –fabricación de cajas de cartón-, y fundamentalmente, se los ha adquirido con la intención de ser utilizados dentro de la empresa y no para su reventa.

Asimismo, dicha reventa o comercialización, a la que no están destinados los repuestos objeto de litigio, resulta ser la nota característica que deben verificar los bienes de cambio, siendo además el elemento fundamental en el que se basa la aplicación de las percepciones en el IVA y Ganancias; solo su posterior comercialización permitirá la recuperación financiera del impuesto percibido por la Aduana. Una interpretación contraria a la aquí sostenida implicaría, de hecho, la desnaturalización del espíritu de las mencionadas percepciones.

Por lo demás, respecto de lo manifestado por el servicio aduanero a fs. 183/184 de las act. adm. en cuanto menciona los principales puntos de análisis a tener en cuenta a la hora de determinar si la mercadería pueda ser considerada como bien de uso, se destaca que las mercaderías aquí importadas cumplen con los puntos detallados. Particularmente, respecto de

los puntos 1, 2 y 3, se verifica que la mercadería se encuentra directamente relacionada con la actividad a la que se dedica el importador -1-, siendo congruentes con dicha actividad -2- y tienen como destino final incorporarse, como repuestos, al objeto principal del ente, es decir, la fabricación de cajas -3-. En cuanto al punto 4, debe destacarse que el servicio aduanero no ha aportado elemento de prueba alguno que permita desvirtuar lo indicado por la actora, en cuanto a que los bienes no tengan una permanencia prolongada en la empresa, que sean de rápida rotación o que tengan una vida útil inferior a 2 años, en los términos del Título V art. 33 de la ley 20631 T.O. 1997 (hoy derogado). Por ello, no corresponde apartarse de lo declarado por la firma y su despachante en las destinaciones de importación objeto de autos.

VI.4.- Por la forma en que se resuelve resulta inoficioso expedirse respecto de los demás agravios introducidos por la firma importadora y su despachante de aduana.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 635/10 (AD PASO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12303-9408-2006, en cuanto imputa a la firma CARTOCOR S.A. y al despachante de aduana Fernando Cortés la comisión de la infracción tipificada en el inc. a) del art. 954.1 del C.A. e intima al pago de tributos.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

Que adhiero al voto precedente.

En virtud de la votación precedente, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la resolución 635/10 (AD PASO), dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12303-9408-2006, en cuanto imputa a la firma CARTOCOR S.A. y al despachante de aduana Fernando Cortés la comisión de la infracción tipificada en el inc. a) del art. 954.1 del C.A. e intima al pago de tributos.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

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

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 14:03:03 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 16:41:07 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.10 16:41:08 -03:00