Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-101956510-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Sábado 13 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA;Expediente N° 39.431-A;MANULI PACKAGING ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"MANULI PACKAGING ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 39.431-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4733/2018, dictada por el Jefe de Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 24/07/2018, en la actuación Nº 16593-23-2013, en cuanto resuelve rechazar la impugnación impetrada por la actora y confirmar los cargos FI Nros. 166 a 172 inclusive-todos ellos del año 2013-vinculados a las operaciones Nros. 12001IC04073861P, 12001IC04084287T, 12001IC05012067H, 12001IC05015402D, 12001IC05016317J, 12001IC05017208J y 12001IC05017818Z respectivamente, más los intereses del art. 794 del C.A.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 21/33 la actora se presenta, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la resolución mencionada. Inicialmente, relata los antecedentes del caso. A continuación, desarrolla sus agravios. Cuestiona los cargos y asevera que la motivación de la Aduana para formularlos no cumple con los parámetros sustanciales de la ley de procedimiento administrativo, en especial en cuanto a la finalidad. Adiciona que resulta improcedente que la Aduana pretenda formular cargos sobre destinaciones aduaneras que no fueron objeto de la investigación que tuvo como resultado la emisión de la Resolución SC 59/2013. Interpreta que el accionar del servicio aduanero implica una aplicación retroactiva de la norma, con la consiguiente afectación de derechos adquiridos al amparo de destinaciones oficializadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma. Agrega que cada una de las destinaciones se encuentra amparada por el correspondiente certificado de origen. Entiende que el accionar del servicio aduanero atenta contra la teoría de los actos propios y contradice la Resolución SC

59/13. Cita jurisprudencia. Enfatiza en la validez de los certificados, conforme lo expresado por la entidad certificante. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 42/50 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora y acompaña las actuaciones administrativas. Relata los antecedentes del caso y niega todos y cada uno de los hechos y derecho que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Se opone a las nulidades planteadas por la actora. En cuanto a la cuestión de fondo, explica que no se puede discutir en el marco del procedimiento aduanero lo resuelto por imperio de la Resolución SC 59/13 y recuerda la presunción de legitimidad del acto administrativo. Cita jurisprudencia. Argumenta que no se trata de una aplicación retroactiva de la norma, sino de una correcta interpretación de aquella. En cuanto a la validez de los certificados, recalca que del procedimiento de control desarrollado surge que la mercadería no cumplía con los requisitos previstos en el Acuerdo para ser considerada originaria. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas a la recurrente.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 16593-12-2014 se inician con los cargos FI Nros. 166 a 172 inclusive-todos ellos del año 2013 (adjuntos a fs. 2/4, 6/8, 10/12, 14/16, 18/20, 22/24 y 26/28)-vinculados a las operaciones Nros. 12001IC04073861P, 12001IC04084287T, 12001IC05012067H, 12001IC05015402D, 12001IC05016317J, 12001IC05017208J y 12001IC05017818Z (agregadas en los sobres de fs. 5, 9, 13, 17, 21, 25 y 29). A fs. 34/40 se incluyen las liquidaciones manuales Nros. 13001LMAN293973L, 13001LMAN293974M, 13001LMAN293975N, 13001LMAN293976Y, 13001LMAN293977P, 13001LMAN293978Z y 13001LMAN293979R, notificadas en fecha 30/08/2013 (conf. cédula obrante a fs. 43). A fs. 45/78 la actora interpone recurso de impugnación y solicita que se dejen sin efecto los cargos. A fs. 88 se tuvo por deducida la impugnación y por acompañada la documental. A fs. 89 obra la Nota N° 257/15 (SE IQYF). A fs. 93/95 se emite el acto apelado, notificado a fs. 97 vta. A fs. 98/99 la actora da cuenta del recurso interpuesto y adjunta formulario F4.

V.- Que a fs. 64 la actora desistió de la prueba ofrecida a fs. 52.

VI.- Que por PV-2025-94156076-APN-VOCXXI#TFN se elevaron los autos a la Sala “G”. En fecha 02/09/2025 pasaron a sentencia (IF-2025-97295771-APN-VOCXXI#TFN).

VII.- Que preliminarmente cabe destacar que las nulidades planteadas por la actora tienen intrínseca relación con el tema de fondo, razón por la cual se tratarán en forma conjunta.

Que es preciso resaltar que en autos se trata de resolver si se ajusta a derecho la resolución aduanera que dispone formular cargos derivados de lo resuelto en la Resolución N° 59/2013, emitida por la Secretaría de Comercio.

Que, para mayor claridad expositiva, conviene precisar que por su artículo 1° la resolución aludida determinó que “*las cintas autoadhesivas, clasificadas en la posición arancelaria del SISTEMA INFORMATICO MARIA (S.I.M.) 3919.10.00.920R, exportadas a nuestro país por la firma MANULI FITASA DO BRASIL S.A. de la REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL no cumplen con las condiciones*

para ser consideradas originarias en los términos de lo dispuesto por el Régimen de Origen MERCOSUR."

Que la resolución nació como resultado del procedimiento de verificación y control establecido en el Capítulo VI del Anexo al Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica Nº 18 (en adelante, ACE 18), ya que existían fundadas dudas sobre el cumplimiento del Régimen de Origen MERCOSUR.

Que no se encuentra discutido que las destinaciones objeto de investigación fueron los Despachos de Importación Nros. 12001IC05020430A de fecha 15 de agosto de 2012 y 12001IC05021428X de fecha 23 de agosto de 2012.

Que tampoco puede desconocerse que la firma recurrente fue notificada del inicio de la investigación-mediante la Nota Nº 4186 de fecha 3 de diciembre de 2012- tal como surge de otro de los considerandos de la propia resolución.

Que asimismo se recordó que por imperio del art. 4 del anexo al Cuadragésimo Cuarto Protocolo Adicional al ACE 18 *"No serán considerados originarios los productos resultantes de operaciones o procesos efectuados en el territorio de un Estado Parte, por los cuales adquieran la forma final en que serán comercializados, cuando en esas operaciones o procesos fueran utilizados exclusivamente materiales o insumos no originarios de los Estados Partes y consistan apenas en montajes o ensamblajes, embalajes, fraccionamiento en lotes o volúmenes, selección, clasificación, marcación, composición de surtidos de mercaderías o simples diluciones en agua u otra sustancia que no altere las características del producto como originario, u otras operaciones o procesos equivalentes"*.

Que, como consecuencia, se estimó que el proceso productivo descripto por la firma MANULI FITASA DO BRASIL S.A., no resultaría suficiente para que las cintas exportadas adquieran carácter de originarias.

Que en aquella investigación también se ponderó y analizó la información estadística remitida por las autoridades aduaneras que reflejaba que "para el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 1 de diciembre de 2012, la firma MANULI FITASA DO BRASIL S.A. registra frecuentes importaciones de cintas autoadhesivas clasificadas en la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3919.90.00 procedentes de TAIWAN y de la REPUBLICA POPULAR CHINA."

Que también se verificó que "la incidencia del valor del jumbo roll importado con relación al Valor FOB de exportación medido en Dólares Estadounidenses por kilogramo, resulta ser superior al OCHENTA Y SIETE POR CIENTO (87%), y no del orden del SIETE POR CIENTO (7%) como se había declarado."

VIII.- Que, por lo expuesto, no puede perderse de vista que no se discute en autos la validez o no de los certificados de origen que acompañaron a las respectivas destinaciones, sino si el servicio aduanero obró conforme a derecho al formular cargos derivados de la Resolución N° 59/2013 a operaciones que no fueron las investigadas en el procedimiento descripto en el considerando precedente.

Que el art. 2° de la Resolución SC N° 59/2013 **dispuso específicamente que la DGA debía suspender el tratamiento arancelario de intrazona a los productos que cumplan con las condiciones previstas en**

el art. 1°, a saber: que hayan sido clasificados bajo la P.A. 3919.10.00920R y que hayan sido exportados por la firma MANULI FITASA DO BRASIL S.A.

Que las operaciones Nros. 12001IC04073861P, 12001IC04084287T, 12001IC05012067H, 12001IC05015402D, 12001IC05016317J, 12001IC05017208J y 12001IC05017818Z **poseen ambas características** (conf. surge de las copias de las destinaciones agregadas en los sobres de fs. 5, 9, 13, 17, 21, 25 y 29 de las actuaciones administrativas).

IX.- Que la División Bienes Intermedios y de Consumo (Nota N° 257/2015 – SE IQYF) analizó los despachos objeto de la causa y concluyó que se trataban del mismo proveedor, la misma mercadería e idéntica posición arancelaria que los que fueron objeto de la investigación.

En el mismo sentido, cabe traer a la causa lo previsto por la Instrucción General N° 2/2009 (de fecha 02/03/2009) emitida por la Subdirección General de Control Aduanero que estableció ciertas consideraciones a tener en cuenta en el marco de los los procedimientos de investigación de origen previstos en los distintos Acuerdos de Complementación Económica.

En concordancia con ello instruyó en su inc. a) que "Deberán formularse los cargos correspondientes por diferencia de tributos **no solo 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." **(el resaltado es propio)**

X.- Que, desde esa atalaya, no se trata de aplicar retroactivamente la Resolución SC N° 59/2013, sino de dar efectivo cumplimiento-lisa y llanamente- a lo que ella ha dispuesto expresamente.

A mayor abundamiento, una interpretación contraria equivaldría a desconocer las facultades de control de la Aduana que se vale de esa información para poder desplegar su competencia en materia de control, el cual se manifiesta de diversas formas (vigilancia de las fronteras, la individualización, la clasificación, la valoración y la determinación del origen de las mercaderías) (Conf. Basaldúa, Ricardo Javier, LA Aduana: concepto y funciones Esenciales y contingentes, trabajo presentado por el autor en el "Tercer Encuentro Iberoamericano de Derecho Aduanero", organizado por el Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas y celebrado en Barcelona los días 7 y 8 de junio de 2007, disponible en https://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldua.pdf)

Que, además, la actora, en su carácter de operadora del comercio internacional, no puede válidamente desconocer que existía una investigación en curso, de la cual fue fehacientemente notificada y que se sustentó en operaciones **que databan del año 2011.**

XI.- Que tampoco cabe admitir el agravio de la actora relativo a que el acto apelado adolecería de vicios en su elemento "finalidad".

Al respecto, es pertinente recordar que la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos vigente al

momento de los hechos incluía a la finalidad como uno de los requisitos esenciales del acto administrativo.

Que, al respecto, establecía-y, en ese punto, la reforma de la Ley N° 27.742 lo mantuvo en ese sentido- que "f) habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad…"

Que, contrariamente a lo alegado, la actora confunde el análisis de este elemento con la mera disconformidad con el acto apelado, aduciendo que existiría una intención arbitraria de apartarse de la "finalidad" del acto, al pretender aplicar cargos sobre destinaciones que no fueron objeto de investigación, sin embargo, no se advierte que haya mediado la pretendida desviación de poder o algún fin diferente de los plasmados en el acto.

Que justamente, no existe una persecución encubierta de fines distintos de los que justifican el acto, sino que-como ya se señaló-la Aduana concretiza sus facultades de control valiéndose de la información y de los alcances de lo actuado por la Secretaría de Comercio. Todo ello integra el elemento "causa" del acto, como antecedente de derecho y se ve reflejado en el objeto y en la motivación.

XII.- Que, en cuanto a los tributos reclamados, en la resolución aduanera, fueron incluidos rubros correspondientes a derechos de importación, tasa de estadística e IVA y otros que responden a IVA adicional e Impuesto a las Ganancias

Al respecto, se debe tener en cuenta la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 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 la DGA carece de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, razón por la cual corresponderá confirmar parcialmente la resolución apelada, conforme la siguiente liquidación:

CARGO N° 166/2013	
DERECHOS	9.115,86
T.E.	284,87
IVA	1.974,15
TOTAL	U$S 11.374,88
IVA ADICIONAL	1.880,14
IIGG	564,04

CARGO N° 167/2013	
DERECHOS	11.676,96
T.E.	364,91
IVA	2.528,80
TOTAL	U$S 14.570,67
IVA ADICIONAL	2.408,38
IIGG	722,51

CARGO N° 168/2013	
DERECHOS	11.211,71
T.E.	350,37
IVA	2.428,04
TOTAL	U$S 13.990,12
IVA ADICIONAL	2.312,41
IIGG	693,73

CARGO N° 169/2013	
DERECHOS	9.058,10
T.E.	283,07
IVA	1.961,65
TOTAL	U$S 11.302,82
IVA ADICIONAL	934,12
IIGG	280,24

CARGO N° 170/2013	
DERECHOS	8.331,80
T.E.	260,37
IVA	1.804,36
TOTAL	U$S 10.396,53
IVA ADICIONAL	859,22
IIGG	257,77

CARGO N° 171/2013	
DERECHOS	11.974,36
T.E.	374,2
IVA	2.593,19
TOTAL	U$S 14.941,75
IVA ADICIONAL	1.234,85
IIGG	370,46

CARGO N° 172/2013	
DERECHOS	9.527,94
T.E.	297,75
IVA	2.063,40
TOTAL	U$S 11.889,09
IVA ADICIONAL	982,57
IIGG	294,77

TOTAL TRIBUTOS ADEUDADOS: DÓLARES OCHENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 86/100 (U$S 88.465,86) más los intereses del art. 794 del C.A.

En cuanto a los intereses, corren desde el ***13/09/2013*** (conf. constancia de notificación de los respectivos cargos, adjunta a fs. 43 de las act. adm., en fecha 30/08/2013)

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4733/2018, dictada por el Jefe de Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 24/07/2018 y, por ende, los cargos FI Nros. 166 a 172 inclusive-todos ellos del año 2013- excepto en lo relativo a las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias, en los términos de lo previsto en el Considerando XII de la presente, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES OCHENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 86/100 (U$S 88.465,86)** en concepto de tributos, suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 86 % a cargo de la actora y en un 14 % a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4733/2018, dictada por el Jefe de Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 24/07/2018 y, por ende, los cargos FI Nros. 166 a 172 inclusive-todos ellos del año 2013- excepto en lo relativo a las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias, en los términos de lo previsto en el Considerando XII de la presente, declarando que la actora adeuda la suma de **DÓLARES OCHENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 86/100 (U$S 88.465,86)** en concepto de tributos, suma que deberá ser convertida a pesos al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago, sin perjuicio de los intereses que se devenguen hasta el pago del total adeudado.

2).- Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 86 % a cargo de la actora y en un 14 % a cargo del Fisco.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.12 13:59:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.12 14:01:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.13 08:20:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.13 08:21:31 -03:00