Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-109375426-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Bayer S.A. c/DGA s/recurso de apelación" Expte. Nro. 37.626-A

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante), y Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"Bayer S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte. Nro. 37.626-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- A fs. 13/20vta. se presenta, por apoderado, la firma Bayer Argentina SA, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 5115/16 dictada por el Jefe del Dpto. de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente administrativo Act. Nro. 12210-3668-2008 en cuanto la intima al pago de la suma de $ 124.337,65 en concepto de multa, y se le formuló cargo por tributos por la suma de u$s 26.930,40 y $74.433,08 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, con más intereses, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 el C.A con relación al D.I.T Nro. 04 073 IT14 000927N. Realiza una breve descripción de los hechos y de lo actuado en Sede Administrativa. Funda su recurso señalando que los insumos que se importaron bajo la posición NCM 3822.00.10; luego fueron reexportados en su nueva forma bajo la posición NCM 3822.00.90 dentro del plazo de permanencia concedido, argumentando que las posiciones arancelarias declaradas en los CTC fueron reemplazadas en el año 2001 por las posiciones NCM declaradas en el despacho y en los permisos de embarque. Considera que en el caso no varió la relación insumo/producto, sino la posición arancelaria. Cuestiona la liquidación tributaria tras formular el reclamo en dólares en clara oposición a las Leyes 23.928 y 25.561, y porque pretende ajustar ese reclamo con una tasa de interés creada para las deudas en pesos. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa, y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- A fs. 31/36, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, realiza una breve reseña de los hechos y de lo actuado en Sede Administrativa. Niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Expone que, es la actora quien debe acreditar un extremo- que en definitiva- no ha sido debidamente acreditado. Destaca en cuanto a la infracción en sí, la exigencia de cumplimentar con la reexportación de la mercadería o su regularización dentro del plazo legalmente otorgado. Cita jurisprudencia. Afirma que las constancias obrantes en las actuaciones

administrativas, demuestran que la actora, no aportó la documentación requerida durante la substanciación del sumario contencioso, que demuestre que se realizó la reexportación, siendo que es la actora quien debe tener en su poder toda la documentación de la que intente valerse, a sabiendas de que "es ella quien tiene la carga de probar". Efectúa un análisis del Decreto 1439/96 que ampara la importación. Señala que el cambio de la posición arancelaría de los productos importados, invocad por la actora, se realizó mediante la Res. 402/2001 el 28/08/2001, mientras que la destinación fue oficializada el 08/04/2004, ya estando en vigencia la PA 3822.00.10.000R conforme surge de lo documentado, por ello sostiene que el CTC aportado en el pedido de cancelación resulta inaplicable por la imposibilidad de determinar la relación insumo-producto, por no amparar los mismos la PA de los insumos y de los productos importados. Concluye el análisis, considerando que el certificado de tipificación reviste el carácter de documentación complementaria al despacho de importación, por lo que resulta de aplicación lo dispuesto por el Art. 322 del CA. En cuanto al cuestionamiento de la recurrente respecto a la liquidación tributaria, señala que los cargos al momento de su formulación han sido expresados en dólares estadounidenses, ello en cumplimiento de la legislación aplicable, en razón de la Ley 23.905. Por otro lado, sobre el planteo respecto a la improcedencia de los intereses, considera que corresponde su rechazo. Cita jurisprudencia. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa, y solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta, confirmado en fallo recurrido, con expresa imposición de costas.

III.- Que las actuaciones administrativas Nro. 12210-3668-2008 se inician con la documentación (DDJJ, copia de la importación temporal, CTC, exportaciones a consumo) aportada por el Despachante de Aduanas – ver fs. 1/127-. A fs. 128 obra agregada el Acta de Denuncia por la supuesta infracción al artículo 970 del CA en relación a la destinación 04 073 IT14 000927N. A fs. 131 se agrega la carpeta del despacho involucrado. A fs. 133 obra valoración de la mercadería en infracción y a fs. 134 luce liquidación de tributos. A fs. 138 se ratifica la denuncia formulada en autos. A fs. 143/145 se presenta la firma importadora y solicita se desestime la denuncia formulada. A fs. 146 se dispone la instrucción de sumario en los términos del art. 1090, inc. c) del CA. A fs. 147 se remiten los autos a la División Clasificación Arancelaria a fin de que informe si las PA 3822.00.600 y 3822.00.900 correspondían a la Nomenclatura del Comercio Exterior que fue reemplazada por la NCM 3822.00.000 y si esta última ha sido reemplazada a partir del dictado de la Res. 402/01 por las PA 3822.00.10 y 3822.00.90. A fs. 151 luce informe de la División Clasificación Arancelaria, requerido. A fs. 153 obra Determinación de Tributos y Multa. A fs. 155 se ordena correr vista a la importadora y a la aseguradora de todo lo actuado (quedando ambos notificados el 14/09/2016 cfme. fs. 156 y 157). A fs. 158/160 y 161/162 la importadora y la aseguradora contestan la vista conferida, respectivamente. A fs. 167 se las tienen por presentadas y por contestadas las vistas. A fs. 168 se ratifica la denuncia formulada en los actuados. A fs. 171/175, obra la Resolución DE PRLA Nº 5115/16, aquí apelada.

IV.- A fs. 43 se declara la causa de puro derecho, a fs. 64 se elevan los autos a la Sala "E" y a fs. 65 se pasan los autos a sentencia.

V.- La cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del CA en relación a la mercadería importada temporalmente mediante el DIT Nº 04 073 IT14 000927N.

Que el artículo 250 del C.A. establece que: "*La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo*". Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del C.A. incrimina al que “no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria”. Sin duda, la obligación a la que la norma se refiere, primordialmente, es la prevista en el mentado artículo 250 del C.A., es decir: la exportación de la mercadería ingresada en forma suspensiva, en la forma y condiciones en que el importador se obligó a exportar esos insumos.

Que, cabe señalar que, tratándose en el caso de una importación temporaria, la carga de la prueba de haber cumplido con la obligación de reexportar la mercadería en término -como condición inexcusable a fines de obtener la ventaja de importar mercadería, sin el pago de los tributos que gravan las destinaciones definitivas- recae, indudablemente (como ha sido sostenido por pacífica jurisprudencia) sobre los beneficiarios de regímenes preferenciales. Son éstos los obligados de demostrar en forma fehaciente y mediante la documentación aduanera pertinente (permisos de embarque o despachos de importación a consumo, CTC etc.) el cabal cumplimiento de sus obligaciones, debiendo además surgir de la referida documentación, una adecuada identidad entre los insumos importados temporariamente y los que se exportan (o nacionalizan). En suma, es el importador (o su garante) el que debe demostrar que el despacho que registrara en forma temporal ha sido cancelado oportunamente, bastándole al servicio aduanero acreditar el mero vencimiento del plazo de permanencia acordado, por cuanto, en las infracciones al régimen de importación temporaria, la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce una inversión de la carga de la prueba.

Que de modo tal, ése es el mecanismo reglado e idóneo (“descarga” del D.I.T. – eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

VI.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a la importancia del CTC en los regímenes de importación temporaria.

Que el referido Dec. N° 1439/96 a cuyo amparo se autorizó la operación en trato establece en su artículo 14 que “El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes, indicando si estos últimos tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en el momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero”.

Que, en correlación, el siguiente artículo dispone que “(…) La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS tramitará las declaraciones juradas de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por los beneficiarios del régimen y emitirá el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. Dicho certificado mantendrá su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada. A los efectos enunciados en el párrafo anterior, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS SERVICIOS PUBLICOS queda facultada para solicitar a los organismos oficiales correspondientes, atento su especialización y competencia en la materia, la realización de los estudios técnicos necesarios a fin de emitir el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS emitirá el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en la medida en que la Declaración Jurada de Insumos,

Mermas, Residuos y Sobrantes cumpla con los requisitos técnico-administrativos que se estipulen. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS enviará copia de los Certificados de Tipificación y Clasificación emitidos a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS dependiente de la SECRETARIA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, la que a su vez los comunicará a las Aduanas de todo el país (…).”

Que el C.T.C. es el documento que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporalmente fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que el formulario conforme al cual los C.T.C. eran emitidos se encuentra previsto en el Anexo III a la Resolución S.I.C. N° 18/92. En tal anexo se establece que, además del Nº de solicitud del C.T.C., debe indicarse tanto la P.A. del insumo importado temporariamente como del producto para el cual el mismo es emitido (es decir, del producto a exportar). De manera que, el certificado describe cuál es el producto/mercadería a exportar e indica expresamente su P.A.

Que de ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A. que en él se detalla.

Que en virtud de esos datos que surgen del certificado (cuyo contenido se encuentra definido en el Anexo III al Res. S.I.C. N° 18/92) es que la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

VII.- Que en el marco de lo expuesto, corresponde efectuar un análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas a los fines de determinar si se cumplió con la reexportación de la mercadería en tiempo y forma.

Que mediante el DIT N° 04 073 IT14 000927N, oficializado ante la Aduana de Ezeiza el 08/04/2004, con vencimiento de plazo de permanencia prorrogado al 13/04/2006, la actora importó: - 74.264mts. de mercadería de la PA 3822.00.10.000R “Reactivos para la determinación de componentes de la sangre u orina sobre soporte papel, en rollos, sin soporte adicional hidrófobo, no aptos para su uso directos”.

Que el servicio aduanero formuló denuncia en relación a “*la falta de regularización de la situación del DIT 04 073 IT14 927N en virtud de no poder determinarse cuál es la relación insumo – producto ante la inaplicabilidad de los CTC aportados en el pedido de cancelación, dado que de los mismos no amparan la PA de los insumos ni de la de los productos exportados*”.

Que mediante la presentación de fs. 143/144 de las Act. Adm. la actora manifiesta que mediante el despacho involucrado documentó la importación de mercadería que clasifica por la posición NCM 3822.00.10, mientras que por los permisos de embarque aportados se documentó la exportación de la mercadería clasificada por la NCM 3822.00.90, aclara que en el CTC 3744/0, se tipifica la relación insumo/producto indicándose la posición NCM 3822.00.00, tanto para el producto como para el insumo; mientras que mediante los CTC Nros. 3397/8, 3399/6, 3400/3, 4164/1, 4178/5, 4179/5, 4180/5, 4181/5 y 4182/5 se tipifica la relación insumo/producto de la mercadería individualizada por las posiciones NCE 3822.00.600 (insumo) y 3822.00.900 (producto). En efecto, la posición arancelaria declarada en el CTC Nº 3744/0 (NCM 3822.00.00) fue reemplazada por las posiciones NCM 3822.00.10 y 3822.00.90 a partir de la Resolución nº 402/01 (BO 27.8.01). Por su parte, las posiciones declaradas en los demás CTC (NCE 3822.00.600 y 3822.00.900) corresponden a la NCE, luego reemplazada por la NCM,

siendo la posición aplicable la NCM 3822.00.00 (posición reemplazada, luego, por las posiciones 3822.00.10 y 3822.00.90 a partir del dictado de la Resol. 402/01).

Que en ese sentido, mediante la Actuación nro. 12039-26-2001, obrante a fs. 148/151 de las Act. Adm., la División Clasificación Arancelaria informa que es correcta la correspondencia entre las P.A.N.C.E. 3822.00.600/3822.00.900 – P.A.N.C.M. 3822.00.00- P.A.N.C.M. (R 401/2001) 3822.00.10 /3822.00.90, y que estas últimas entraron a regir con fecha 28/08/2001.

Que en atención a lo informado por la División Clasificación Arancelaria, la Aduana ratifica la denuncia "*toda vez que la fecha de oficialización de la DIT, como así también de los PE, es a partir del año 2004, siendo posterior a la fecha de entrada en vigencia de las nuevas P.A., por lo que correspondería haber rectificado los CTC declarados*".

Que de esta manera, la Aduana condenó a la importadora por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA respecto de la totalidad de la mercadería importada mediante la DIT Nº 04 073 IT14 000927N.

VIII.- En el marco de los expuesto, corresponde analizar si la documentación obrante en las actuaciones administrativas posee la entidad suficiente para acreditar la reexportación en término de la mercadería importada temporalmente al amparo de la DIT Nº 04 073 IT14 000927N.

En tales condiciones, y luego del análisis exhaustivo de las actuaciones administrativas como del expediente compulsado, el quid de la cuestión se reduce en determinar si resultan o no de aplicación los **CTC Nº 3400/3**, **3399/6**, **3744/0, 4164/1**, **3397/8**, **4182/5**, **4178/5**, **4179/4**, **4181/6**, **4180/7.** Ello, teniendo en cuenta que no se encuentra cuestionada en el caso de marras la veracidad de las Exportaciones a Consumo involucradas **Nros. 04 073 EC03 016703M, 04 073 EC03 014462M, 05 001 EC03 005038D, 05 001 001235H, 04 073 EC03 016764T, 04 073 EC03 018948C, 05 073 EC03 001236X, 05 001 EC03 000627C, 05 073 EC03 000174X, 04 001 EC03 042219E, 04 073 EC03 017907T, 05 073 EC03 002353J, 04 073 EC03 013920K, 04 073 EC03 012217X, 04 073 EC03 012506J, 04 001 EC03 026942 J, 04 073 EC03 011227X, 04 073 EC03 011054G, 05 073 EC03 000168L, 04 073 EC03 014455Y, 04 073 EC03 015447Z, 05 073 EC03 000678R, y 04 073 EC03 019262P** junto con su documentación complementaria, la que es por este Tribunal.

Que a raíz del informe emitido por la División Clasificación Arancelaria, obrante a fs. 151 de la Act. Adm., ha quedado demostrado que le asiste razón a la actora al manifestar que la posición arancelaria declarada en el CTC 3774/0 para los insumos y productos (3822.00.00) fue reemplazada por las posiciones NCM 3822.00.10 y 3822.00.90 (declarada en el DIT y en los permisos) a partir de la Resolución nº 402/01 (BO 27.8.01). Asimismo, las posiciones declaradas en los CTC Nros. 3397/8, 3399/6, 3400/3, 4164/1, 4178/5, 4179/5, 4180/5, 4181/5 y 4182/5 para los insumos (NCE 3822.00600) y para los productos (NCE 3822.00.900) eran posiciones de la Nomenclatura del Comercio Exterior, luego reemplazada por la Nomenclatura Común del Mercosur, quedando como la posición NCM 3822.00.00 (posición reemplazada, luego, por las posiciones 3822.00.10 y 3822.00.90 a partir del dictado de la Resol 402/01).

En ese sentido observo que por un mero rigorismo formal no corresponde tener por incumplido el régimen, cuando del análisis de documentación obrante en las actuaciones se concluye que los CTC resultan plenamente aplicables por cuanto las posiciones arancelarias NCM declaradas en el despacho (3822.00.10) y en los permisos de embarque (3822.00.90) coincidían con las posiciones declaradas en los CTC.

IX.- Por todo lo expuesto, corresponde revocar la Resolución apelada, con imposición de costas para la vencida.

Por todo ello, voto por:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 5115/16 dictada por el Jefe del Dpto. de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente administrativo Act. Nro. 12210-3668-2008.

2.- Imponer las costas a la vencida.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

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

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución DE PRLA N° 5115/16 dictada por el Jefe del Dpto. de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente administrativo Act. Nro. 12210-3668-2008.

2.- Imponer las costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-20410463-9 y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.01 13:21:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.01 19:11:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.01 20:51:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.01 20:52:44 -03:00