República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-29890861-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 21 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA;EX-2019-48599731- -APN-SGASAD#TFN;NOVARTIS S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en el expediente **EX-2019-48599731--APN-SGASAD#TFN: "NOVARTIS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 6170/2016 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 05/12/2016, en la actuación SIGEA N° 12210-1294-2010, en cuanto resuelve condenar a la actora al pago de una multa equivalente a $ 922.742,01 y formular cargo, conjuntamente a la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A., en concepto de tributos adeudados por U$S 60.074,39 y $ 115.599,95 atento a encontrarla responsable de la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 05073IT14001360G, con vencimiento el 24/05/2006.

II.- Fundamentos de la apelación: Mediante el IF-2019-48598811-APN-SGASAD#TFN se presenta NOVARTIS S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución indicada. Sustancialmente, afirma que dio cabal cumplimiento a las obligaciones derivadas del régimen de importación temporal, que la mercadería fue totalmente reexportada y que ello quedó debidamente comprobado en las actuaciones administrativas. Cita las disposiciones de la Ley N° 27.260. Finalmente, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- Contestación del traslado: En el archivo embebido al IF-2019-70589096-APN-DNTEID#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y, con posterioridad, acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar un relato de los hechos de la causa, formula una negativa genérica. Se expide en relación al régimen de importación temporal, a la carga de la prueba y a las obligaciones que pesan sobre el beneficiario de aquel. Cita jurisprudencia. Remite al informe del área técnica que entiende que la relación insumo-producto fue mal aplicada. Se opone a la reducción de la multa al mínimo legal y, en cuanto a la pretendida condonación, afirma que no existen constancias que acrediten que la obligación principal haya sido cancelada. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-1294-2010 (integradas en formato papel) se inician a fs. 1/3 con el acta de denuncia N° 144/10. A fs. 4 obra el sobre contenedor de la DIT en trato. A fs. 6/7 se efectuaron el aforo de la mercadería y la liquidación tributaria. A fs. 9 se instruye sumario, en fecha 05/12/2011. A fs. 13 se agrega impresión de pantalla de la consulta de la garantía. A fs. 14 y vta. se dispone correr vista de lo actuado. A fs.15/19 y 20/25 se presentan la aseguradora y la actora y contestan vista. A fs. 26/80 obra documental acompañada por la actora. A fs. 85, mediante Nota N° 9032/2016 (SE OPRE), se ratifica la denuncia formulada. A fs. 87/94 lucen constancias del Registro de Infractores. A fs. 95/97 se dicta la resolución apelada. A fs. 100/101 y 102 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña formulario F4.

V.- Que en fecha 05/02/2025 se elevaron los autos a la Sala "G" (PV-2025-12811647-APN-VOCXXI#TFN). Por IF-2025-13204293-APN-VOCXXI#TFN, en fecha 06/02/2025, pasaron a sentencia.

VI.- Que la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación antes referida.

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) 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 registrará en forma temporaria 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 el mecanismo reglado e idóneo ("descarga" del D.I.T. –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los P.E.) permite 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.

VII.- Que, previo a determinar si la actora dio cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, es preciso efectuar ciertas aclaraciones referidas a la importancia del C.T.C. en los regímenes de importación temporaria.

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

VIII.- Que mediante la DIT bajo análisis, oficializada en fecha 20/05/2005 (Aduana de Ezeiza), la actora importó temporalmente 557,10 kilogramos de carbamazepina, bajo la P.A. N° 2933.99.32.

Que analizada la documental aportada por la importadora en oportunidad de contestar la vista conferida, la Sección Operativa y Registral de Ezeiza concluyó que debía ratificarse la denuncia "toda vez que está mal aplicada la relación insumo/producto" (fs. 85 de las act. adm.- Nota N° 9032/2016 (SE OPRE).

Que conforme surge de dicha documentación (fs. 27/81 de las act. adm.), se advierte que la mercadería temporalmente importada **fue reexportada en su totalidad**, conforme al siguiente detalle:

PERMISOS DE EMBARQUE EN ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS									
VTO. DIT		20/5/2005							
PERMISO DE EMBARQUE	P.A.	FECHA	DESCARGA DIT	UNIDADES	PÉRDIDA	CANTIDAD - KGS	SOL./CTC	CTC	PRODUCTO
05073EC03007444P	3004.60.69	23/6/2005	SI	4805,11	5%	40,46	061-000671/98	29/00	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 20 COMPRIMIDOS
05073EC03007450M	3004.90.69	23/6/2005	SI	6610	5%	16,69	061-000671/98	29/00	TEGRETAL JARABE X 120 ML
05073EC03009988H	3004.40.69	25/8/2005	SI	11622	5%	97,86	061-000671/98	29/00	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 20 COMPRIMIDOS
05073EC03009988H	3004.40.69	25/8/2005	SI	1962	5%	16,52	061-000671/98	29/00	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 3 COMPRIMIDOS
05073EC03010076K	3004.40.69	26/8/2005	SI	11415	5%	96,12	061-009162/98	666/00	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 20 COMPRIMIDOS
05073EC03010570J	3004.40.69	8/9/2005	SI	9500	5%	60	061-009899/98	739/00	TEGRETAL CR 200 CAJA POR 30 COMPRIMIDOS
05073EC03012726Y	3004.40.69	25/10/2005	SI	5869	5%	123,55	061-002609/98	9834/99	TEGRETAL CR 200 CAJA POR 100 COMPRIMIDOS
05073EC03013986A	3004.40.69	14/11/2005	SI	11739	5%	98,85	061-009162/98	666	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 20 COMPRIMIDOS
05073EC03014101D	3004.40.69	15/11/2005	SI	11218	5%	94,46	061-000671/98	29/00	TEGRETAL CR 400 CAJA POR 20 COMPRIMIDOS
						584,51			

Que, en cuanto a la relación insumo/producto, cabe precisar que en el cuadro antes incluido se consignó aquella que deriva de los CTC aplicables (Nros. 29/00, 666/00, 9834/99 y 739/00), en relación a las cantidades efectivamente reexportadas conforme surge de los permisos de embarque aludidos.

Que más allá de la somera alusión al informe que entiende que la relación insumo/producto estaba mal aplicada, la resolución puesta en crisis no cuenta con otros elementos que sustenten debidamente la sanción aplicada, con afectación del elemento “motivación”.

Que en el caso “NOVARTIS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N° 33.314-A (INLEG-2024-43557673-APN-VOCXXI#TFN) esta Sala tuvo la oportunidad de recalcar la importancia de que, tanto los actos administrativos, como los informes técnicos, se encuentren debidamente sustentados, ya que hace al derecho de defensa, integrante de la garantía de la tutela administrativa efectiva que debe reinar en el procedimiento.

IX.- Que, en consecuencia del precedente análisis, cabe concluir en que se ha descargado una cantidad que supera la importada por la DIT en cuestión; de modo que, así, queda debidamente acreditada la reexportación de dichos insumos, correspondiendo señalar que a ello no obsta que la aludida cantidad descargada (que por ello debe tenerse por exportada en tiempo y forma) exceda la cantidad importada, ya que el único efecto posible de tal exceso -que obviamente responderá a errores administrativos de la importadora- sería (en tanto la importadora, en algunos P.E. de los considerados y observados, así habría imputado al DIT aquí en cuestión, cantidades de insumos en rigor correspondientes a otro u otros DITs. -ver al respecto, en algunos de los P.E. considerados, la existencia de otro u otros DITs. respecto de los mismos insumos-) que quedaran uno o más DITs. (pero diferentes del DIT en cuestión) total o parcialmente sin la debida descarga, lo cual, obviamente, está fuera de la cuestión de autos.

X.-Que por las razones expuestas, no cabe más que revocar la resolución aduanera apelada, con costas a cargo del Fisco.

Que por la forma en la que se resuelve la presente, resulta innecesario abordar las restantes cuestiones planteadas.

Que, en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 6170/2016 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 05/12/2016, en la actuación SIGEA N° 12210-1294-2010.

2).- Costas a cargo del Fisco.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Si bien el carácter revisor que tiene este Tribunal impide, a mi criterio, sustituir a la administración en las competencias que le son propias, no puedo dejar de llamar la atención sobre la situación descripta en el considerando IX que antecede, el cual sostiene que se ha acreditado la reexportación de los insumos en cuestión, a pesar de que la cantidad efectivamente descargada supera la cantidad originalmente importada bajo el DIT.

Sin embargo, la situación descripta en cuanto al DIT denunciado, no puede soslayarse en el contexto de la figura típica del artículo 972 inciso a) del Código Aduanero. Especial consideración me merece también que el exceso de insumo importado en forma temporaria sin asignar a un DIT en concreto, pudiera haber afectado la base imponible de cada uno de los permisos de embarque en los que se declaró el exceso, configurando eventualmente dicha situación la figura prevista y penada en el artículo 954 apartado 1 inciso a) del Código Aduanero.

No obstante, y por las razones señaladas al inicio de mi voto, mi decisión coincide con la adoptada por el Vocal preopinante en cuanto a que corresponde la revocación de la resolución apelada.

Por ello, voto por:

1).- Revocar la Resolución DE PRLA Nº 6170/2016 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 05/12/2016, en la Actuación SIGEA Nº 12210-1294-2010.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

1).- REVOCAR la Resolución DE PRLA N° 6170/2016 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 05/12/2016, en la actuación SIGEA N° 12210-1294-2010.

2).- Costas a cargo del Fisco.

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

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura y Miguel Nathan Licht por encontrarse en uso de licencia la Dra. Claudia B. Sarquis (Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.03.21 13:46:34 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.03.21 15:41:36 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: 2025.03.21 15:42:05 -03:00