Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-68684362-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 25 de Junio de 2025

Referencia: Sentencia Sala "E"; EX-2020-54924205- -APN-SGASAD#TFN "BAYER S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; 970 CA

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria -por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación-, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **“BAYER S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”, Expte. EX-2020-54924205--APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que mediante presentación RE-2020-54923459- -APN-SGASAD#TFN se presenta por apoderado la firma “ **BAYER S.A.”** e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 229/2020 (AD CAMP), recaída en las actuaciones administrativas N° 12650-11-2014, con fecha 25 de junio de 2020, por la cual se la condena por la supuesta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA, al pago de $ 7.625.047,50 en concepto de multa respecto de las DITs N° 13008IT16000075H y 14008TG14000037C. Manifiesta que mediante las destinaciones 14008TG14000037C y 13008IT16000075H documentó la importación temporal de 70.000 kg. de Tebuconazole, y 10.000 kg de Trifloxystrobin, utilizados como insumo para la producción de los productos denominados NATIVO y SPHERE MAX, según los CTIT N° 7780/2010, 9956/2012 y 10954/2014. Menciona que la Aduana decidió iniciar una orden de intervención, a los fines de fiscalizar el estado de las importaciones temporarias documentadas. Destaca que con fecha 17/09/2014, personal de la Dirección Regional Aduanera La Plata se apersonó en el centro de distribución ubicado en el Camino de la Costa Brava del Parque Industrial Zarate y requirió el estado de las importaciones temporales al día de la visita, en respuesta a esta solicitud se les entrega una planilla con el detalle de la mercadería en existencia denominada “Inventario de Mercadería” obrante a fs. 45 de las actuaciones N° 12650-11-2014. Atento al requerimiento de la DGA, la actora aporta posteriormente, los permisos de embarque que cancelan las DITs objeto de control, CTIT, planillas de descarga. Con fecha 14/12/2014 se emitió el informe N° 11/2014 por el que se concluyó que, de las cantidades relevadas en la planilla anexa “Inventario de Mercadería” y demás detalles aportados, surgían faltantes y sobrantes de mercadería. Efectuada una primera liquidación se confeccionó el acta de denuncia N° 89/2014 por la presunta infracción al art. 970 del CA por las DITs N° 11001IT15000975G, 14008TG14000037C y 13008IT16000075H y el 29/06/2015 se dispuso la instrucción de sumario por la infracción al art. 970 del CA en relación a la mercadería importada mediante las DITs 14008TG14000037C y 13008IT16000075H. Argumenta que acreditó en autos la

reexportación de la totalidad de la mercadería importada en ambas destinaciones. Hace la reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita que se dicte sentencia revocando la resolución aduanera apelada, o bien, en subsidio, solicita se reencuadre la conducta a lo normado en el art. 972 del CA y se ordene la condonación de la multa en los términos de la ley 27.260.

II.- Que, mediante presentación IF-2020-72267066-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Por imperativo procesal, niega todos y cada uno de los argumentos esgrimidos por la actora que no fuesen de su especial reconocimiento. Tras un breve relato de los hechos acaecidos señala que la actora no cumplió con lo normado en la Resolución General 2193/2007 en relación al control de stock, almacenamiento e incorporación de la mercadería importada, al proceso productivo. Agrega que, la resolución antes mencionada, establece que *"el incumplimiento de algunas de las obligaciones impuestas en este régimen, dará lugar a la iniciación de la instrucción sumaria correspondiente de acuerdo a las previsiones establecidas en el art. 970 o 972 de la ley 22415, según corresponda…"* por lo que, entiende que corresponde la sanción impuesta. Plantea reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas y solicita se confirme la resolución objeto de apelación, con expresa imposición de costas.

III.- Que medinate providencia PV-2025-67459915-APN-VOCXV#TFN se elevan los autos a conocimiento de esta Sala "E", la cual dicta llamado de autos a sentencia mediante IF-2025-67460112-APN-VOCXV#TFN.

IV.- Que la actuación 12650-11-2014 se inicia a fs. 1/8 con las impresiones de pantalla del SIM del estado de las destinaciones de importación temporal N° 14008IT14000024A, 14008IT14000012U, 13008IT14000099L y 13001IT14000463W. A fs. 9 obra orden de intervención registrada bajo en número 14033OA05001014X mediante la cual se dispone iniciar el análisis de las operaciones relacionadas con la firma importadora. A fs.10/41 se adjunta informe. A fs. 42 se emite nueva orden de análisis registrada bajo el número 14033OA05001014X en relación a las DITs N° 14008IT14000024A, 14008IT14000012U, 13008IT14000099L y 13001IT14000463W para comprobación de destino. A fs. 44 obra acta N° 428/2014 SE FELP de la Dirección Regional Aduanera La Plata. A fs. 45 obra planilla de inventario confeccionada por la actora. Según requerimiento de fs. 61 se solicita a la actora que aporte permisos de embarque y demás documentación que acredite la descarga de las DITs en cuestión. A fs. 77 obra acta-denuncia 89/2014 por la presunta infracción al art. 274 y 970 del CA, respecto de la mercadería importada en forma temporaria mediante las destinaciones N° 14008IT14000024A, 14008IT14000012U, 13008IT14000099L y 13001IT14000463W. A fs. 78 obra informe de la Sección Fiscalización Externa N° 11/2014 respecto de las DITs antes mencionadas y determina liquidación de multa y tributos. A fs. 82 se eleva lo actuado a la División Investigación Control y Procedimientos Externos para su intervención. A fs. 84, con fecha 29/06/2015, se dispone la instrucción de sumario y se da intervención a la Sección Sumarios a los fines de practicar la liquidación de multa y tributos la que es respondida a fs. 86. A fs. 91 se corre vista de lo actuado a la importadora, la que es notificada con fecha 31/10/2018 según constancia de fs. 92. A fs. 93/98 contesta vista la firma importadora. A fs. 176/177 se dicta la resolución (AD CAMP) 229/2020. A fs. 178, con fecha 29/06/2020 se notifica la firma importadora de la resolución mencionada. Con fecha 30/09/2014 se inicia la actuación N° 13289-37215-2014 mediante la cual, la actora adjunta la documentación solicitada por la DGA en el acta 428/2014 SE FELP. Con fecha 06/11/2014 se inicia la actuación N° 13289-42749-2014 mediante la cual, la actora adjunta la documentación solicitada por la DGA en el requerimiento de fecha 15/10/2014

V.- Que conforme las constancias obrantes en las actuaciones administrativas que corren agregadas por cuerda mediante la DIT N° 13008IT16000075H registrada el 12/11/2013 y 14008TG14000037C registrada el 31/07/2014 ambas ante la Aduana de Campana, el importador BAYER S.A. documentó la importación temporaria de 10.000,00 kg de TRIFLOXYSTROBIN TC clasificada en la PA 2928.00.90.190N y 70.000 kg. de

TEBUCONAZOLE clasificada en la PA 2933.99.69.193X respectivamente, al amparo del decreto 1330/04 para su industrialización y posterior exportación, lo cual no se encuentra controvertido en autos.

VI.- Que, cabe destacar, que las destinaciones involucradas en autos, fueron documentadas en los términos del Decreto Nº 1330/04 que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual.

Que la Resolución ANA Nº 479/95 vigente a la fecha de oficialización de la destinación, enumera la documental requerida a los fines de la cancelación de la importación temporaria, esto es, el permiso de embarque correspondiente a la reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante, en el cual se debe consignar "... lo relativo al Certificado de Tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número de DIT (Aduana de registro-dígito), clase y cantidad de la mercadería importada, comprendida en la que se exporta y el vencimiento de la importación temporaria" (Anexo III, punto 3.3.3.).

Que, para acceder a dicho beneficio, el decreto Nº 1330/04 impone al beneficiario la obligación de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación -CTC- que emite la Secretaría de Industria de acuerdo a las declaraciones de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por el importador.

Que, al respecto, el art. 14 del citado decreto establece que: "El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos, si los mismos tienen valor comercial (...)".

Que el CTC es el documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través del mismo, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que en lo que se refiere a la importación temporaria, 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 de importación temporaria para los beneficiarios del mismo, es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado al efecto.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el artículo 970 del CA sanciona al que "*no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria*". Que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente, el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción, produce la inversión de la carga de la prueba.

Que, asimismo, de acuerdo a lo previsto por el Anexo III de la Resolución S.I.C. Nro. 18/92, en los CTC debe individualizarse tanto la posición arancelaria del insumo importado en forma temporaria como la del producto para el cual el mismo es emitido. Que, en virtud de los datos que surgen del certificado, la Aduana puede

determinar si los insumos importados en forma temporaria fueron correctamente descargados en los permisos de embarque. Que, el punto 1.2.2 del anexo III de la Resolución General 2193/2007 dice *"El importador deberá llevar el control del movimiento de las mercaderías importadas temporariamente, mediante fichas de stock, vales de producción, remitos emitidos y recibidos, órdenes de trabajo, listados de computación, etc., con detalle de la destinación afectada, debiendo mantener a disposición del Servicio Aduanero estos elementos y, además, copia de los documentos de las destinaciones de exportación y/o importación y solicitud, Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) o Certificado de Tipificación de Importación Temporaria (C.T.I.T.), en el domicilio de depósito de la mercadería. Los listados de computación o, en su defecto, el control de descarga manual, que se llevarán en forma individualizada por Destinación Suspensiva de Importación Temporaria (D.I.T.), deberán contener como mínimo la siguiente información: número de destinación, cantidad importada, exportaciones que la cancelan, cantidad exportada, solicitud, Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) o Certificado de Tipificación de Importación Temporaria (C.T.I.T.) afectado e insumos temporales aplicados."*

VII.- Que corresponde resolver en autos sobre la procedencia de la multa reclamada a la firma **BAYER S.A."** respecto de las destinaciones 13008IT16000075H y 14008TG14000037C.

Que la firma importadora manifiesta haber cumplido con el régimen cancelando el total de las DITs reexportando los insumos importados temporalmente luego de ser sometidos al proceso industrial debidamente autorizado por la Secretaria de Industria según la relación insumo/producto detallada en los CTIT N° 7780/2010, 9956/2012 y 10954/2014

VIII.- Que, el servicio aduanero consideró configurada la infracción del art. 970 del CA de acuerdo a lo informado por la División Investigación, Control y Procedimientos Externos de la Dirección Regional Aduana La Plata, en el informe 11/2014 obrante a fs. 78/80 act. adm. como resultado de la comprobación de destino efectuada el día 17/09/2014 en el depósito denunciado por la importadora en las DITs en cuestión condenando a la firma BAYER S.A. solo al pago de la multa toda vez que, según las impresiones de pantalla de consulta de saldo de DIT obrante a fs. 6 y 113 de las actuaciones N° 13289-42749-2014 se puede constatar que ambas DITs fueron canceladas en tiempo y forma por lo que no corresponde tratar los tributos por infracción al art. 970 del CA.

IX.- Que, del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas surge que, tal lo expresado por el servicio aduanero en el informe de fs. 165, a la fecha de comprobación de destino se encontraban sin nacionalizar la cantidad de 10.000kg de la DIT 13007IT1600007H y 68.918,17 kg. de la DIT 14008TG14000037C, pero al momento de realizar la liquidación de multa y tributos obrante a fs. 172 act. adm. la DGA no tuvo en cuenta las cantidades que había en existencia en el depósito del importador al momento de la comprobación de destino, lo cual surge de la planilla anexa al acta N° 428/2014 SE FELP de fs. 44/45 act. adm, de la cual surge que: había en existencia 80 bolsones de 500kg c/u correspondiente a la mercadería importada bajo la DIT 14008TG14000037C lo que hace un total de 40.000kg. Además, se constató la existencia de 4360 bidones de 20 litros. y 5480 bidones de 5 litros del producto NATIVO SC300, teniendo en consideración la relación insumo producto certificada en los CTIC N° 07780/2010 y 10964/2014, para la producción de los 114.600 litros que había en existencia se necesitaron 11.689,20 kg de Trifloxystrobin y 24.509,28 kg. de Tebuconazole. Para mayor claridad se adjunta cuadro con el detalle de la afectación y saldos de insumos a la fecha de la comprobación de destino.

DIT	Cantidad Importada	Descargado en DIT 14008EC03002215E	En stock sin procesar	Insumo utilizado para 4360 bidones de 20 litros de NATIVO SC300	Insumo utilizado para 5480 bidones de 5 litros de NATIVO SC300	TOTAL
13008IT16000075H	10.000,00	-	-	8.894,40	2.794,80	-1.689,20
14008TG14000037C	70.000,00	1.081,83	40.000,00	17.823,68	6.685,60	4.408,89

X.- De la información expresada en el cuadro anterior se desprende que, al momento de la comprobación de destino, la DIT 13007IT16000075H se encontraba cancelada y la DIT 14008TG14000037C presentaba un saldo en infracción de 4.408,89 kg de producto importado.

Que no escapa al suscripto que la recurrente no cumplió con el procedimiento previsto en el Dto. 1330/04 y en la Resolución General 2193/2007, en cuanto no pudo justificar, el faltante de 4.408,89 kg de Tebuconazole importado temporalmente al amparo de la DIT 14008TG14000037C al momento de la comprobación de destino realizada por la DGA.

En este punto corresponde reiterar lo manifestado precedentemente en el sentido que conforme surge de las impresiones de pantalla de consulta de saldo de DIT obrante a fs. 113 de las actuaciones N° 13289-42749-2014 se puede constatar que la referida DIT fue canceladas en tiempo y forma.

En este orden de ideas, corresponde determinar si la omisión constatada al momento de realizarse la comprobación de destino resulta sancionable en alguno de los supuestos previstos en el CA, para lo cual este Tribunal es competente por aplicación de lo dispuesto en el art. 1143 de dicho plexo normativo, en cuanto lo faculta para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso, independientemente de lo alegado por las partes.

Que estimo, que dicha conducta encuadra en la infracción establecida en el art. 972 del CA, por cuanto tuvo como consecuencia la transgresión a los deberes FORMALES (no acreditar stock al momento de la verificación) impuestos en la legislación aduanera toda vez que el incumplimiento de la obligación no afectó la finalidad que motivó el otorgamiento de la importación temporaria, la que fue debidamente cancelada.

El reproche aquí formulado, si bien se basa en los hechos tenidos en cuenta por el servicio aduanero en el resolutorio recurrido, no lo hace sobre la misma conducta endilgada por éste. Lo hace integrándolo con el libre accionar desplegado por la firma imputada que se reprocha como antijurídico, por la afectación de un bien jurídico tutelado que difiere de aquél que conforma el reproche aduanero. En definitiva, la condena que se impone en esta instancia comparte con aquél solamente el reconocimiento de una conducta ilícita.

Que en consecuencia -y en concordancia a lo solicitado subsidiariamente por la actora en el punto VII de su escrito de apelación- corresponde reencuadrar la conducta y en consecuencia, modificar la multa impuesta, según lo tipificado en el art. 972 del C.A. respecto de la falta de acreditación en stock de 4.408,89 kg de Tebuconazole importado temporalmente al amparo de la DIT 14008TG14000037C, correspondiendo tomar para su determinación el 1% del valor en aduana de la mercadería en infracción, el que asciende a la suma de USD 1.236,97 que convertidos a pesos según el tipo de cambio de la liquidación de fs. 172 act. adm. de 8,403 pesos por Dólar, equivale a $ 10.394,24 (pesos diez mil trescientos noventa y cuatro con 24/100.-) y que por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP Nro. 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

El distinto encuadre legal que se efectúa en autos, de ninguna manera afecta la garantía de la defensa en juicio, ya que se juzgaron los mismos hechos que fueron objeto de debate y prueba en la tramitación del sumario, y encuentra su justificación en la naturaleza del proceso, en el que prima la búsqueda de la verdad objetiva de los

hechos, constituyendo un deber el encuadre de los mismos dentro de las normas que resultan aplicables. En este sentido, la CSJN ha afirmado que: "la normativa procesal, indispensable y jurídicamente valiosa, no se reduce a una mera técnica de organización formal de los procesos sino que, en su ámbito específico, tiene como finalidad y objetivo ordenar adecuadamente el ejercicio de los derechos en aras de lograr la concreción del valor justicia en cada caso y salvaguardar la garantía de la defensa enjuicio, ello no puede lograrse si se rehúye atender a la verdad objetiva de los hechos que de alguna manera aparecen en la causa como de decisiva relevancia para la justa decisión del litigio" (Fallos 302:1611).

Que corresponde señalar que tampoco se está violando el principio de la *reformatio* in *pejus*, en atención a que el monto de la multa impuesta por el servicio aduanero es claramente superior.

XI.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar las demás cuestiones planteadas.

Que, por ello, **VOTO POR:**

Revocar la Resolución DE PRLA N° 1722/14, recaída en las actuaciones administrativas N° 12210-507-2007, en cuanto condena a la firma "**BAYER S.A.”**, por la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero, reencuadrando su conducta en la infracción tipificada en el art 972 del CA atento a la falta de acreditación al momento de su comprobación de un stock de 4.408,89 kg de Tebuconazole importado temporalmente al amparo de la DIT 14008TG14000037C, condenando en consecuencia, a la firma "**BAYER S.A.”**, al pago de una multa del 1% sobre el valor en Aduana de la mercadería en infracción, monto que asciende a la suma de $ 10.394,24 (pesos diez mil trescientos noventa y cuatro con 24/100.-) la que por disposición de la Ley 27260 y la Resolución AFIP Nro. 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto precedente.

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

Revocar la Resolución DE PRLA N° 1722/14, recaída en las actuaciones administrativas N° 12210-507-2007, en cuanto condena a la firma “BAYER S.A.”, por la infracción prevista en el art. 970 del Código Aduanero, reencuadrando su conducta en la infracción tipificada en el art 972 del CA atento a la falta de acreditación al momento de su comprobación de un stock de 4.408,89 kg de Tebuconazole importado temporalmente al amparo de la DIT 14008TG14000037C, condenando en consecuencia, a la firma “BAYER S.A.”, al pago de una multa del 1% sobre el valor en Aduana de la mercadería en infracción, monto que asciende a la suma de pesos diez mil trescientos noventa y cuatro con 24/100 ($10.394,24.-) la que por disposición de la Ley 27.260 y la Resolución AFIP Nro. 4007/17, se encuentra condonada de pleno derecho y así se declara. Con costas por su orden (conf. art. 14 de la Resolución –AFIP- 3920/2016).

Regístrese, notifíquese. Firme la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese la presente causa, mediante remisión a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación (conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de la Nación).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.06.25 18:16:08 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.06.25 18:37:53 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.25 18:38:27 -03:00