



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: (Sentencia); EX-2023-122086950- -APN-SGASAD#TFN; INFRAESTRUCTURA Y EQUIPOS S.A.U

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: *"INFRAESTRUCTURA Y EQUIPOS S.A.U. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"*, EX-2023-122086950- -APN-SGASAD#TFN –

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el caso sometido al conocimiento de este Tribunal se cuestiona la resolución administrativa que impone a los responsables una multa y el pago de tributos, debido a una supuesta declaración inexacta, conforme a lo previsto en el artículo 954, apartado 1, inciso a) del Código Aduanero ("CA").

II.- La importadora sostiene que la resolución administrativa recurrida le atribuye indebidamente una diferencia clasificatoria, alegando haber declarado una posición arancelaria distinta a la consignada originalmente en la Destinación de Importación Temporal cancelada. En este contexto, afirma que no puede responsabilizársela dado que la declaración fue formulada con la intervención directa del servicio aduanero, conforme lo dispuesto por el artículo 234, apartados 3 y 4 del C.A.. Esta circunstancia, según expresa, excluye la posibilidad de que la supuesta inexactitud pudiera pasar inadvertida y, por ende, causar un perjuicio fiscal efectivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 959, inciso a) del mismo cuerpo normativo.

Asimismo, argumenta que la Destinación de Importación Temporal presentada originalmente por la empresa VIALME SA, entidad ajena y no vinculada con la recurrente, contempló un único embarque con los componentes de una Planta de Asfalto. Por consiguiente, subraya que cualquier error involuntario en la clasificación arancelaria fue responsabilidad exclusiva de aquella empresa, sin que pueda ser atribuida a INFRAESTRUCTURA Y EQUIPOS SAU, quien posteriormente declaró la importación a consumo utilizando una posición arancelaria considerada técnicamente correcta según la Regla 2.a) del Sistema Armonizado.

En forma subsidiaria, invoca el principio "in dubio pro reo" y, alternativamente, solicita la reducción de la multa de conformidad con lo previsto en el artículo 916 del C.A., destacando la buena fe y diligencia en su actuación. Por último, ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con imposición de costas.

Por su parte, el despachante de aduanas sostiene haber actuado conforme a las instrucciones impartidas y sobre la base de

la información suministrada por la importadora, razón por la cual considera improcedente la imputación de responsabilidad efectuada por la Aduana.

III.- De su lado, la representación fiscal defiende la validez del acto administrativo condenatorio. Señala que se dan en el caso todos los elementos exigidos para la configuración de la infracción penada por el art. 954 del CA. Menciona que la pretensión de la actora resulta contraria el principio de despacho en confianza que sustenta todo el sistema aduanero. Cita los dichos de la Aduana de Campana donde se concluyó que correspondía nacionalizar por las mismas posiciones arancelarias con las que la mercadería había ingresado de forma temporal. Concluye que en autos se comprobó un perjuicio fiscal derivado de haberse detectado una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación. Descarta la pretendida aplicación de los arts. 898 y 916 del CA. Respecto de la responsabilidad del despachante de aduanas, señala que su profesión requiere condiciones tales como la capacidad de discernimiento y conocimientos técnicos específicos, por lo que no basta con la breve mención de haber cumplido con las instrucciones impartidas por la importadora. Indica que no se aportan pruebas tendientes a acreditar el cumplimiento de las obligaciones que le correspondían como documentante. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- En las condiciones señaladas, encuentro pertinente efectuar una breve síntesis de los hechos que precedieron al dictado del acto administrativo sancionatorio.

Así, en primer lugar, debe hacerse notar que la firma VIALME tramitó mediante expediente SIGEA 17114-7091-2019 la autorización de importación temporaria, en los términos del Decreto 1001/82 (art. 31 ap.1 inc.d), de mercadería amparada en la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento 18 008 IDA 4002240G. Con posterioridad, mediante Nota N°1092/19 la Sección Inspección Ex Ante de la Aduana de Campana, luego de analizar la documentación presentada por la empresa, concedió la autorización solicitada afirmando que: “...*esta instancia entiende que corresponde autorizar la importación temporaria de una planta de producción de aglomerado bituminoso, Marca MARINI, modelo EXPRESS 2500P, serie n°MP 17017, nueva sin uso importada...*”. Finalmente, mediante Nota 7159/19, la División Operativa de la Aduana de Campana autoriza la operación.

De esta manera, en atención a los referidos antecedentes, mediante la destinación 19 008 ITO 6000005F, oficializada el 10/12/019, la firma MSU AIR S.A. registró la importación temporaria de una planta de asfalto destinada a la producción de aglomerados bituminosos, conforme detalle de la factura proforma adjunta, en once ítems separados, cada uno representando una parte constitutiva de la unidad funcional, declarando en el campo “opciones” la REGLAGRALI2AOPC=RG 2A-2.

Posteriormente, se verificó una transferencia de dicha destinación desde la firma VIALME a UCS.A y, luego, a la firma INFRAESTRUCTURA Y EQUIPOS SAU (anteriormente identificada como MSU AIR SA), en los términos previstos por el art. 264, ap. 2 del CA.

Finalmente, la firma MSU AIR S.A. procedió a cancelar la importación temporal mediante la destinación de importación a consumo 20 008 IC83 000030G, oficializada el 14/07/2020. Sobre dicho punto, resulta relevante destacar que la actora solicitó la intervención del servicio aduanero en los términos del art. 234, apartados 3 y 4 del CA., habiendo sido asignado, por tal motivo, canal rojo de selectividad.

De las constancias administrativas surge que el mismo día de la oficialización, conforme lo dispuesto en el Anexo II de la RG 2127 “*Solicitud de confirmación de codificación*”, la empresa MSU AIR S.A. tramitó el expediente SIGEA 17114-3533-2020. En dicha presentación la firma importadora manifestó: “*La confirmación de la codificación se circunscribe a la procedencia de la declaración de las siguientes herramientas de la declaración:*

“Posición SIM”	“8474.32.00.100L”
----------------	-------------------

“Subfijo de valor y estadística”	“AA: MARINI AB: XPRESS 2500”
“Opción”	“N/A”
“Ventaja”	“RG2A-2”

Continúa su declaración: “Breve reseña de fundamentación: Se trata de (1) una planta para producción de conglomerado bituminoso con una capacidad de producción de 200TON/hora, Marca MARINI, Modelo XPRESS 2500, completa y desmontada, industria italiana, conforme surge de la factura de venta e información técnica provista por el fabricante italiano”. Adjunta documentación a dicha presentación: Destinación suspensiva de depósito de almacenamiento, Despacho de importación temporaria, factura proforma, factura definitiva, documento de transporte, catálogo del fabricante, informe de consulta de clasificación arancelaria del 30/10/2020. Ing. Calviño.

Seguidamente, el 17/07/2020, la firma MSU AIR y el despachante de aduana presentaron en expediente SIGEA 17114-3533-2020 una ampliación de la “Solicitud de confirmación de codificación”, conforme RG AFIP 2127/06, en el cual manifiestan que por un “...error involuntario en la destinación de importación temporaria se declaró la unidad funcional por sus partes cuando correspondía declarar la mercadería importada por su totalidad” ...

A su vez, el área operativa de Campana, el 28/07/2020 emite su conclusión (fs. 22), con relación a la destinación 20 008 IC83 000030G, “Planta para aglomerados bituminosos discontinua móvil “Descripción de la mercadería”: Marca Marini, Modelo XPRESS, completa y desarmada. Conforme los elementos aportados por el declarante y los disponibles en esta jurisdicción. Posición SIM: “corresponde nacionalizar por las mismas P.A. con que ingresó la importación temporal Nota mail 773/2020(DE TEIM).

Por su parte, el jefe de la División Operativa de la Aduana de Campana (fs. 26), mediante e-mail 61/2020 (DV OCAM) del 27/07/2020, concluye que “...conforme catálogos adjuntos se tratarían de una **unidad funcional** clasificable por la posición arancelaria 8474.32.00.100L”. Mientras que, la funcionaria responsable del Departamento Técnica de Importación mediante Nota Mail N° 773/2020 (DE TEIM) (fs 27) afirma que “...la mercadería deberá ser nacionalizada por las P.A. con que ingresó en admisión temporal, salvo que la misma lo haya hecho en su oportunidad como un envío escalonado de una planta completa...”

Por otro lado, el verificador interviniente afirma mediante Nota 284/2020 (SEIS OCAP) (fs. 30), que “...conforme catálogo adjunto se trataría de una **unidad funcional** clasificable por la PA 8474.32.00.100L...”

El despachante de Aduana, el 6/05/2021 solicita **verificación física** de la mercadería amparada por la destinación 20 008 IC83 000030G y posteriormente el 7/07/2021 (fs. 63), contesta vista y solicita intervención de Clasificación Arancelaria en los términos de la Resolución General 1618 a fin de que dicha dependencia emita el correspondiente dictamen técnico clasificatorio.

A tales fines, el verificador de la Aduana de Campana, el 8/03/2022 (fs. 74) se constituyó en el obrador de Infraestructuras y Equipos SAU y dejó constancia en el **acta** que “...Visualizada la misma observa que los distintos componentes descriptos en la factura Anexo e-ticket 2 la que se encuentra agregada como fs. 7/9 del 20 008 IC83 000030G, **forman parte de un todo**”. Posteriormente, el verificador interviniente, mediante **Nota 068/22**(SEIS DC OCAPM) (fs. 81), dejó constancia de la verificación e informe en Planta manifestando que “...me constituí en el predio en el cual se encuentra montada la mercadería amparada por 20 008 IC83 000030G, la que **constituye un todo** según se informa en el acta que se agrega a fs. 74, se agregan fotografías de la planta como fs. 75 a 80”.

V.- En consecuencia, la declaración de la mercadería importada bajo la posición arancelaria correspondiente a la unidad

funcional supuso la aplicación de un arancel reducido del 2%, lo que produjo una discrepancia en los derechos de importación efectivamente percibidos por la administración aduanera y, según lo sostiene este organismo, un eventual perjuicio fiscal.

En síntesis, la apelante efectuó la cancelación de una importación temporal que originalmente había declarado bajo once ítems individuales, mediante una importación definitiva a consumo declarada en un único ítem con una posición arancelaria diferente y un arancel inferior. Esto generó el supuesto daño fiscal denunciado por el servicio aduanero, al sostener que existió una declaración inexacta imputable al importador. Dicha acusación se funda en la interpretación según la cual correspondía cancelar la importación temporal manteniendo las mismas posiciones arancelarias individualizadas originalmente para cada parte que conformaría la unidad funcional, tal como figuraban consignadas en la declaración inicial de importación temporaria.

VI.- En esa comprensión del asunto, debe hacerse notar que las verificaciones técnicas, realizadas por el servicio aduanero conforme el detalle precedente, evidenciaron que las partes y piezas consignadas en la importación temporal conformaban un todo o unidad clasificatoria y es por ello que la aduana no cuestionó la clasificación arancelaria, sino que lo denunciado fue el “*incorrecto trámite*” dado a la importación a consumo 20 008 IC83 000030G en virtud del cual su tributación fue distinta a la que hubiere correspondido.

En efecto, a fs. 41 de las Actuaciones Administrativas, el Jefe de la División Operativa expresó: “*Al tratarse de partes que finalmente conforman una unidad clasificatoria el declarante tuvo dos opciones a los fines de la importación: a) circunscribirse al régimen de envíos escalonados en los términos de la RG 2212/07, y para ello contar con la aprobación previa de la Dirección de Técnica (...) permitiendo en el supuesto caso de aprobación uno o varios despachos a consumo por cada envío abonando el arancel correspondiente a la unidad clasificatoria, garantizando la diferencia. (...) En este caso, hubiere correspondido tener aprobada una SIMI por cada una de las partes/piezas al momento de oficializar el correspondiente despacho a consumo (...) Otra opción, tal cual la elegida, y tratada en el caso de autos, fue la importación temporal de cada una de las partes y piezas separadas. A este fin fueron importadas en forma temporal en 11 ítems partes de una unidad clasificatoria. En este caso, no se requirió el trámite previo de la SIMI por cada una de las partes, por tratarse de una importación de carácter suspensivo. (...) Que como bien se observa, la firma opto por esta segunda opción, y la inexactitud se produjo cuando, al importar a consumo cancelando así la importación temporal, se declaró importar una unidad clasificatoria, en un solo ítem con un arancel de importación del 2%. Mientras que, si documentaba los 11 ítems debía hacerlo con su arancel mayor correspondiente a cada parte; siendo esto lo que trajo aparejada la diferencia en menos, en cuanto a la tributación, ergo, el perjuicio fiscal que requiere el tipo infraccional que aquí se le imputa*” (el subrayado me pertenece).

Por todo lo anterior, insisto que la autoridad aduanera sostuvo que la importación a consumo debió haberse realizado respetando la clasificación original de la importación temporal, sin incurrir en la declaración de la unidad funcional.

VII.- En estas circunstancias, corresponde determinar, en primer término, si el importador adoptó un procedimiento ajustado a derecho al procurar cancelar una importación temporaria mediante una destinación definitiva de importación para consumo, con intervención y conocimiento del servicio aduanero, en los términos establecidos por el artículo 234, apartados 3 y 4, del C.A.. En caso de concluirse negativamente sobre este punto, será necesario entonces evaluar las consecuencias jurídicas derivadas de tal apartamiento normativo, en particular, si la conducta exhibe suficiente entidad como para configurar una declaración inexacta en los términos del artículo 954, inciso a), del mismo cuerpo legal.

VIII.- Ciertamente, resulta patente que la modificación en la forma de declarar la mercadería, al pasar de una clasificación en 11 ítems de las partes que conforman la unidad funcional (destinación de importación temporaria) a una declaración por la posición arancelaria que corresponde propiamente a la unidad funcional por aplicación de la Regla General 2 a) (importación a consumo), provocó la aplicación de una tributación inferior. Ya que, en efecto, la empresa importadora cambió la declaración de las posiciones arancelarias correspondientes a las partes de la máquina (planta de asfalto), por una única posición arancelaria correspondiente a la unidad funcional, lo que derivó en la aplicación de un

arancel del 2% en lugar de un arancel mayor que correspondería según la clasificación inicial.

IX. Sin perjuicio de lo señalado, cabe destacar que la particularidad de este caso es que la empresa al oficializar la destinación de importación para consumo sometió a consulta del servicio aduanero el referido cambio en la posición arancelaria en los términos del art. 234 C.A.. Verdaderamente, al utilizar el procedimiento previsto en el artículo 234 (ap. 3 y 4), al que le corresponde canal rojo obligatorio, el importador puso en conocimiento anticipadamente a la Aduana sobre las dudas o posibles diferencias interpretativas en cuanto a cómo debía clasificarse la mercadería. Sucede que, en términos prácticos, este mecanismo tiene como objetivo precisamente permitir que la Aduana ejerza un control directo y personalizado sobre aquellas operaciones que pueden presentar ambigüedades o complejidades interpretativas. Por consiguiente, es inequívoco que el importador no ocultó información, tampoco excluyó declarar las dudas existentes. Antes bien, solicitó expresamente la intervención directa del servicio aduanero para resolver una situación de incertidumbre jurídica respecto a la clasificación arancelaria. Por lo que bien puede establecerse una analogía con el procedimiento del art. 234 del C.A. como la acción declarativa de certeza del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial, toda vez que ambos institutos procedimentales tienen la misma finalidad conceptual que no es otra que eliminar incertidumbres jurídicas antes de que puedan producir consecuencias perjudiciales.

X.- En ese estado de cosas, se advierte con absoluta claridad que el importador recurrió adecuadamente al procedimiento especial contemplado por el artículo 234, apartado 3, del C.A., con la finalidad expresa de precaver eventuales controversias ulteriores. La Aduana, sin embargo, insiste en sostener que subsiste un perjuicio fiscal derivado de una divergencia interpretativa sobre la clasificación arancelaria aplicable a la mercadería. Ahora bien, aquello que el órgano fiscal no considera con suficiente detenimiento son precisamente las implicancias jurídicas resultantes de la interpretación armónica de los artículos 954 y 959, apartado a), del mismo cuerpo normativo. Este último precepto consagra explícitamente una excepción al régimen general previsto en el primero, al disponer que la declaración inexacta no será pasible de sanción alguna en aquellos supuestos en los que el importador hubiere optado expresamente por el procedimiento especial regulado en los apartados 3 y 4 del artículo 234. Dicho con otras palabras, más allá del carácter objetivo que impregna la responsabilidad inherente a la infracción analizada, en virtud de la necesaria protección de la confianza legítima y atendiendo al carácter excepcional y de última ratio que informa el ejercicio del poder sancionador estatal, el legislador ha decidido eximir expresamente de responsabilidad sancionatoria al administrado que solicitó oportunamente la intervención del servicio aduanero, justamente con la intención de evitar futuras discrepancias interpretativas.

XI.- Establecido lo anterior, corresponde ahora analizar la cuestión relativa a la responsabilidad tributaria. Adelanto desde ya que dicha responsabilidad debe determinarse con absoluta independencia de la voluntad subjetiva de quienes participan en la relación jurídica, en virtud del principio imperativo e inderogable de legalidad fiscal que rige esta materia.

XII.- En relación con este punto, cabe recordar que el sistema de Clasificación Arancelaria constituye un método lógico mediante el cual las mercaderías se organizan en categorías generales, que progresivamente se subdividen en subcategorías específicas hasta alcanzar, mediante la aplicación de reglas y principios interpretativos, la identificación precisa del producto individual. Todas las mercaderías son susceptibles de ser clasificadas dentro de la nomenclatura arancelaria; sin embargo, no todas ellas se encuentran explícitamente mencionadas en forma literal, razón por la cual resulta imprescindible comprender acabadamente el funcionamiento del sistema clasificatorio, para que mediante la correcta aplicación de esas reglas y principios pueda determinarse con exactitud la posición arancelaria correspondiente a cualquier mercancía objeto del comercio internacional.

En resumen: Existe un sistema ordenado para identificar mercaderías. Las mercaderías están agrupadas en categorías grandes, medianas y pequeñas. Si no aparece directamente un producto, se usan reglas generales para encontrar dónde encaja dentro del sistema.

Nuestro país, conforme lo dispuesto en la ley 24.206 es parte contratante del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías y, en el caso que nos ocupa, resulta de aplicación la **Regla**

General 2 a) del Sistema Armonizado la cual establece que cuando una mercadería arriba completa y desmontada o sin montar, pero en un solo embarque, debe clasificarse bajo la posición arancelaria que corresponde al artículo completo o terminado. Por ello, como ocurre en la especie, si se importa una máquina desmontada en partes, pero que en conjunto forman la máquina completa, lo cierto es que la regla aplicable determinaría que se clasifica por la posición arancelaria de la máquina como unidad funcional. Indudablemente esta regla tiene por finalidad simplificar la clasificación y asegurar que se aplique la tarifa correcta.

Por su parte, nuestra normativa establece que la declaración comprometida contenida en las destinaciones aduaneras se realiza sobre la base de un sistema de codificación mediante el cual se describe a la mercadería y a las circunstancias de la operación a través de la posición arancelaria del arancel integrado del Sistema Informático Malvina (SIM). de tal modo que la posición arancelaria SIM, se vincula con los códigos alfanuméricos que suministran información adicional. Dicho de otro modo, la declaración de los datos adicionales se halla subordinada a la correspondiente posición SIM del arancel integrado aduanero y resulta un complemento descriptivo del bien declarado. Así, por ejemplo, el código "*Opciones*" se refiere a información adicional suministrada respecto a la mercadería. (Resolución ANA1394/1997).

XIII.- En el presente contexto normativo, corresponde analizar si, al momento de la importación temporaria, la mercadería efectivamente conformaba una unidad funcional ubicada en la PA 8474.32.001.00L, tal como lo sostiene el importador en su defensa.

Del análisis de la destinación de importación temporaria 19 008 IT06000005F surge que el declarante en el campo correspondiente a "*Opciones*" consignó, en cada uno de los ítems, la opción: REGLAGRALI2AOPC=RG2A-2 lo que indica que las partes declaradas conformaban una unidad funcional.

No obstante, al declarar la posición arancelaria de la mercadería importada temporariamente, el importador declaró cada parte de la unidad funcional por separado en 11 ítem, lo que constituye un error que surge de la lectura del propio despacho.

Dicha contradicción se evidencia en la propia declaración, ya que, por un lado, se invoca la aplicación de la **Regla General 2 a)** y, por otro, se declaran separadamente las partes de la unidad funcional. En consecuencia, esta inconsistencia no solo resulta evidente en su simple lectura, sino que también genera mayores costos para el declarante, quien debió garantizar tributos por un importe mayor.

XIV.- En relación con el argumento sostenido por el servicio aduanero respecto a la supuesta obligación del importador de realizar la operación bajo el régimen de embarque escalonado, regulado en la Resolución General 2212/07, corresponde señalar que dicho régimen no resulta aplicable cuando la mercadería arriba en un sólo embarque y amparada en un único documento de transporte (B/L S315049193). En efecto, el régimen de embarque escalonado está previsto para situaciones especiales en las que la mercadería es enviada en etapas o partes separadas, circunstancia que, conforme a los antecedentes del caso, no se verifica en la presente situación.

XV.- Por último, en relación con la observación del servicio aduanero respecto a la exigencia de contar con el Sistema Integral de Monitoreo de Importaciones (SIMI) como requisito previo para la oficialización de una destinación de importación para consumo, no requerida en el caso de la importación temporaria, tal como documentó originalmente el importador, resulta inevitable contextualizar los interrogantes que surgen sobre las razones por las cuales un importador experto en la materia optaría por una situación fiscal desventajosa en lugar de acogerse un tratamiento fiscal más favorable.

XVI.- Consecuentemente, se encuentra acreditado en las actuaciones administrativas que la mercadería importada en forma temporaria mediante la destinación 19 008 IT06 000005F conformaba una unidad funcional, razón por la cual, por aplicación de las reglas y principios del Sistema Armonizado, debía declararse por la posición arancelaria 8474.32.00.100L conforme lo hizo el importador al oficializar la destinación de importación para consumo 20 008 IC83

000030G bajo el régimen de consulta en los términos del art. 234 ap. 3 y 4 del C.A.. En consecuencia, no se ha configurado la responsabilidad tributaria atribuida por el servicio aduanero.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución N° 328/2023 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en las actuaciones administrativas SIGEA N° 17114-3533-2020.

2.- Costas a la demandada.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la Resolución N° 328/2023 (AD CAMP) dictada por la Aduana de Campana en las actuaciones administrativas SIGEA N° 17114-3533-2020.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

