República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-125992797-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Noviembre de 2022

Referencia: Expte. N° 24.183-A GIBAUT HNOS. MANUFACTURA DE CUEROS S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel N. Licht, Horacio J. Segura, y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: **"GIBAUT HNOS. MANUFACTURA DE CUEROS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 24.183-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 10 se presenta la firma "Gibaut Hnos. Manufactura de Cueros S.A." junto con su letrado patrocinante e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA Nro. 8954/2007, dictada en las actuaciones N° 12034-820-2006 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la cual se la intima a abonar la suma de $8.903,85 en concepto de multa y $7.155 en concepto de tributos + CER + intereses por encontrarse incursa en la infracción tipificada por el art. 970 del CA la mercadería amparada mediante la DIT N° 00073IT14000741D. Arguye que la Aduana instruye sumario al considerar que la mercadería ingresada temporalmente no fue reexportada en su totalidad, lo cual desconoce y fundamenta su cumplimiento a través de la documentación que adjunta. Cita normativa.

II.- De su lado, en su responde, el representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Niega todos y cada uno de los hechos y derechos invocados por la actora, que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Hace una breve reseña de los hechos. Afirma que según resulta del análisis de la documentación acompañada al expediente administrativo, no fue posible determinar la cancelación de la DIT en trato. En este sentido, enumera las condiciones y requisitos a efectos de cancelar una importación temporal, entre los cuales menciona "el detalle de los certificados de tipificación y clasificación o copia de los mismos autenticadas".

Explica que dicha documentación era indispensable para determinar la cancelación de la importación temporaria y que, al no haber sido presentada por quien tenía la obligación de hacerlo, no correspondería otra cosa que una actitud condenatoria por parte del fisco. Cita normativa. Recuerda que la carga de la prueba por el cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Cita jurisprudencia. Manifiesta que, conforme lo establecido en el art. 1101 del C.A., el presunto responsable de una infracción debe ofrecer toda la prueba y acompañar la documental que estuviere en su poder, circunstancia que no ocurrió en el sumario en cuestión. Asimismo, expresa que, en el hipotético caso de haber ocurrido alguna reexportación, la importadora debe tener en su poder la documental que la avale, esto es, los Permisos de Embarque respectivos en original. Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- En las actuaciones administrativas Nº 12034-820-2006 obra a fs. 2 Acta de denuncia por la presunta infracción tipificada en el art. 970 del C.A., en relación a la DIT 00073IT1400741D, por la mercadería importada temporariamente. A fs. 3 obra sobre contenedor original de la DIT en cuestión. A fs. 5 obra Nota Nº 4569 del 27/04/2002. A fs. 7 obra liquidación de tributos (18/06/2002). A fs. 11 obra acto de instrucción de sumario y corrida de vista (30/12/2002). A fs. 12 obra contestación de vista (25/03/2003). A fs. 34 se presenta la citada en garantía La Perseverancia Seguros S.A. y presenta descargo. A fs. 39/40 obra Nota N° 284 mediante la cual se solicita la remisión a la firma Gibaut Hnos. de los Permisos de Embarque N° 00001EC03009686L, 00001EC03009691H y 00001EC03010614R. A fs. 42/44 obran los Permisos de Embarque anteriormente mencionados. A fs. 72 obra la solicitud de la Secretaría de Actuación N° 1 a la Sección Procedimientos Técnicos de la Aduana de Ezeiza a efectos de que informe si, a través de la documentación obrante en autos, se procedió a la regularización en tiempo y forma de la mercadería ingresada mediante la DIT 00073IT14000741D. A fs. 73 obra Nota N° 13629/06 a través de la cual la Sección Procedimientos Técnicos informa que, a los fines de acreditar la eventual reexportación de los insumos ingresados temporalmente, se hace necesario contar con el C.T.C. definitivo aplicable al caso de autos. A fs. 74 obra intimación a la encartada para que adjunte el C.T.C. definitivo. A fs. 76/90 se adjunta la documentación solicitada a fs. 74. A fs. 91 obra nueva remisión a la Sección Procedimientos Técnicos de la Aduana de Ezeiza a efectos de que se expida acerca de la regularización en tiempo y forma de la DIT en virtud de la nueva documentación acompañada. A fs. 92 obra la Nota N° 11186 mediante la cual se devuelven las actuaciones como consecuencia de que “la encartada aporta, en cumplimiento de la intimación, la misma documental que fuera motivo del informe producido en su oportunidad”. A fs. 93 pasan los autos para alegar. A fs. 101 pasan los autos a resolver. A fs. 102/105 obra la Resolución DE PRLA N° 8954/2007. A fs. 107 obra escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

IV.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción prevista y penada por el artículo 970 del C.A., con respecto a la totalidad de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 00073IT14000741D, de la firma Gibaut Hnos. Manufactura de Cueros S.A., registrada ante la Aduana de Ezeiza el 19/04/2000, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 14/04/2001.

Que ocurrido el vencimiento del referido plazo de permanencia se dispuso instruir sumario por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A., condenándose a la actora mediante la resolución aduanera aquí apelada.

V.- 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”*. Esto significa 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.**

Es importante mencionar que, al tratarse de una importación temporaria, la carga de la prueba que acredite el cumplimiento de 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, asimismo, lo que está expresamente reglado, y específicamente respecto del régimen de perfeccionamiento del Decreto 1439/96 (Res. 72/92) –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos–, mediante la Resolución ANA Nro. 127/92 y sus modificaciones, es que en el o en los respectivos permisos de embarque (de reexportación para consumo de la mercadería bajo la nueva forma resultante) se debe consignar *"...lo relativo al certificado de tipificación y las referencias necesarias a la importación temporaria de la mercadería, tales como el número del D.I.T. (aduana de registro-dígito), clase y "cantidad" de la mercadería importada comprendida en la que se exporta, y el vencimiento de la importación temporaria"*.

De modo tal que, 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 la actora dió 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 Dec. 1439/96, como la Resolución M.E. y O.S.P. Nro. 72/92 impusieron a los beneficiarios de sus regímenes el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria.

Que, al respecto, establecen: "*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 y si los mismos tienen valor comercial (...)*" (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

Que en virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería **en la forma y condiciones** en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

Que tal documento es el 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.

Que existiendo, un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"*** (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

A mayor abundamiento, el art. 9, parrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) dentro del plazo de NOVENTA (90) días contados a partir de la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, caso contrario la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos presentada por el usuario se dará por válida y tendrá carácter definitivo a los efectos del presente régimen"*.

Sin embargo, y a los fines de determinar el alcance del artículo citado precedentemente, el art.18 de la Res. 18/92 establece: *"**A fin de que se haga efectivo lo dispuesto por el Artículo 9º de la Resolución M.E y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaría cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9º, para que se emita el correspondiente certificado.** Este plazo se computará a partir de la fecha de presentación de la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos integrada en forma correcta y de que el interesado haya cumplido con todos los requisitos establecidos por la Secretaría de Industria y Comercio."*

VII.- Que, en consecuencia, debe efectuarse un examen de los documentos obrantes en la presente causa a fin de verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar la cancelación total del DIT bajo análisis.

Que, de la prueba producida de fs. 54 a 67, surge que la actora adjunta copia de la solicitud de C.T.C. N° 061-004937, destinada a producir, entre otras mercaderías que resultan ser ilegibles, CUEROS VACUNOS CURTIDOS AL CROMO CON PROCESO QUÍMICO COMPLETO, SEMITERMINADOS Y TERMINADOS.

Ahora bien, siendo esta la única documentación aportada al efecto, se desprende que el C.T.C. definitivo relativo a la destinación en trato, **nunca fue emitido**. Que si bien la actora solicitó a fs. 54 la tipificación del producto a exportar (Solicitud de C.T.C. Nº 061-004937), dicho documento definitivo no fue emitido y la actora omitió intimar por escrito a la Secretaría en el plazo establecido por la norma a los efectos de que lo emita.

En virtud de lo señalado, no puede estarse a la presunción establecida en el art. 9 tercer párrafo de la Res. ME72/92, ni considerarse reexportada la mercadería estimada en infracción, toda vez que la actora no ha cumplido con las obligaciones sustanciales, conforme el régimen que la amparaba.

Que, en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin S.A.", sentencia del 01/10/91).

Asimismo, cabe aplicar en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva", sentencia del 9/03/2010, Fallos 333:161), según la cual "…la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)".

En definitiva, la cuestión tratada en el caso sub examine recae en analizar si el recaudo omitido es una exigencia sustancial al régimen aplicable o si, por el contrario, puede prescindirse de el para evitar incurrir en un

rigorismo formal que desatienda la verdad jurídica objetiva. Frente a ello, observo que el C.T.C. no es una exigencia baladí, todo lo contrario, ya que coadyuva a que el responsable colabore activamente en el ejercicio de las funciones de contralor que le asisten al organismo aduanero.

Atento lo examinado y teniendo en cuenta que la prueba ofrecida por la actora como base de su defensa y ordenada en ambas instancias no resulta ser suficiente para cumplir con la documentación exigida por el servicio aduanero, corresponde considerar configurada la infracción endilgada.

Que, en virtud de todo lo expuesto, no cabe más que concluir que resulta ajustada a derecho la Resolución apelada en autos en cuanto condena a la recurrente al pago de multa en el art. 970 del C.A., con la correlativa obligación tributaria de conformidad al art. 274 del C.A.

VIII.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar en relación al Derecho Adicional, que corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "IEF Latinoamericana S.A.", sentencia del 14/08/2013, que remite en lo pertinente a la causa "Fisher S.R.L.", sentencia de misma fecha, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME N° 72/92, limitando el pago solo a los casos en que se solicita la importación para consumo de las mercaderías importadas temporariamente, y no en los casos en que al no regularizar en término la situación de los bienes, corresponda imponer las sanciones previstas por el art. 970 del C.A. Por consiguiente, en el caso de autos, no corresponde el pago del Derecho Adicional previsto en el art. 23 del Decreto N° 1439/96, atento a que no se ha configurado el presupuesto de hecho que da lugar a su aplicación, por lo que corresponde revocarlo modificando la exigencia tributaria.

IX.- En relación a los conceptos IVA adicional y percepción de Impuesto a las Ganancias, debe recordarse 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).

En el citado precedente, sobre esa base, se 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 (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".

En tal inteligencia del asunto, la DGA carece de facultades para exigir los importes en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

X.- En consecuencia, por lo expuesto en los considerandos **VIII** y **IX**, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

DIT 00073IT14000741D

Concepto	**%**	**Importe**
Base Imponible		U$S 7.138,41
Derechos de Importación	16.50	U$S 1.178
Tasa de Estadística	0.50	U$S 36
Base IVA		U$S 8.352,41
IVA	21	U$S 1.754
TOTAL		U$S 2.968

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $2.968. Todo ello, sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista de fs. 11, hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

XI.- Que en el aspecto que se revoca las costas deben imponerse por su orden en atención a que la jurisprudencia aplicable resulta posterior.

Por todo lo expuesto**, voto por:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) Nº 8954/2007, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el Expte. N° 12040-820-2006, declarando que la multa adeudada asciende a $ 8.903,85, mientras que los tributos adeudados ascienden a $ 2.968 + CER + intereses, con costas.

2) Revocarla en cuanto a la exigencia del pago de Derecho Adicional, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

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) Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) Nº 8954/2007, dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el Expte. N° 12040-820-2006, declarando que la multa adeudada asciende a $ 8.903,85, mientras que los tributos adeudados ascienden a $ 2.968 + CER + intereses, con costas.

2) Revocarla en cuanto a la exigencia del pago de Derecho Adicional, IVA adicional e Impuesto a las Ganancias, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.11.22 12:37:31 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: 2022.11.22 17:32:06 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2022.11.22 22:35:07 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.22 22:35:30 -03:00