República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-29891826-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Marzo de 2022

Referencia: Expte. N° 36.223-A. TECME S.A. Y OTRO (Sentencia)

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **"TECME S.A. Y OTRO c/ DGA s/ Recurso de Apelación", Expte. N° 36.223-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que a fs. 44/50vta. se presentan, mediante letrada patrocinante, la firma importadora TECME S.A. y el despachante de aduana interviniente, Sr. Eduardo Raúl Serena, e interponen recurso de apelación contra la Resolución N° 1570/14 (AD CORD), recaída en el expediente SIGEA 12665-288-2011 (SA17-2011-439), en cuanto dispuso condenarlas al pago de una multa de $ 15.000 e intimar a la firma importadora al pago de U$S 2.951,84 en concepto de tributos, por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, inc. a) del C.A. en relación a su declaración comprometida al registrar la solicitud de destinación de importación para consumo que tramitara bajo Dl N° 11 017 IC04 002421 F.

II.- Que, para así resolver, el ente recaudador consideró que se declaró un beneficio tributario en relación al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias tramitado según lo previsto en la Resolución General Nº 2440/2008, pero que al momento del control documental y del pretendido libramiento de la mercadería, no se encontraba adjunto el correspondiente Certificado de Ventajas Impositivas (CEVI) como se declaró al registrar la mencionada destinación. Dicha postura fue reiterada por la representación fiscal al contestar el traslado a fs. 60/62, el cual le fue oportunamente conferido.

III.- Que las recurrentes, por su parte, reiteran su postura en el sentido de que sus conductas no encuadran en el tipo penal que se les atribuye, ya que el procedimiento dispuesto por la Resolución General Nº 2440/2008 para obtener el Certificado de Ventajas Impositivas (CEVI) declarado, establece que primero se debe registrar el despacho de importación y luego solicitar ante la D.G.I. la emisión de dicho certificado. Además, entienden que que los certificados se acompañaron previo al libramiento a plaza de la mercadería.

IV.- Que en ese estado, corresponde dilucidar en autos si la condena a la firma importadora TECME S.A. y al despachante de aduana interviniente por la infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso. A los efectos de que se configure la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, y que esta

produjere o hubiera podido producir un perjuicio fiscal.

La firma recurrente, mediante la DI Nº 11 017 IC04 002421 F, oficializada el 10/05/2011, documentó la importación de 300 unidades de la mercadería correspondiente a la P.A. 9019.20.90.900F, indicando en el campo "INFORMACIÓN DEL ITEM" b) Ventajas: "GANPERC/D379" e "IVACAN/D379", es decir, declaró que contaba con autorización para no hacer efectivos los pagos de los conceptos de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado (los cuales se cancelaban mediante la aplicación de un bono fiscal previsto en el Decreto N° 379/01).

El servicio aduanero imputó a las recurrentes la infracción en trato por cuanto habrían ocasionado un perjuicio fiscal al declarar como documentos integrantes de la documentación complementaria los Certificados de Ventajas Impositivas (CEVI) autorizados por la Resolución General Nº 2440/2008 sin contar con ellos y, en consecuencia, no haber abonado los conceptos de IVA (415) e Impuesto a las Ganancias (424) (ver campo "VALOR MERCADERÍA" "Documentos a presentar" donde se indica F7366-DTO379-GAN=SE ADJUNTA y F7366-DTO379-IVA=SE ADJUNTA).

Al respecto cabe mencionar, que la Resolución General Nº 2440/2008 prevé el procedimiento para la tramitación de los certificados de las destinaciones de importación en las que se invoquen ventajas impositivas que así lo requieran.

De la compulsa de las actuaciones administrativas vinculadas a la presente, resulta que con fecha 10/05/2011 se registró la operación de importación, siendo presentada el 13/05/2011 (ver fs. 10), a la cual se le asignó Canal Naranja -control documental-.

Como resultado de dicho control documental, la Aduana procedió a bloquear la destinación en trato, atento no encontrarse adjunto el Certificado de Ventajas Impositivas expedido por la D.G.I. para afectar a la liquidación de los conceptos de IVA e Impuesto a las Ganancias, conforme fue declarado.

Asimismo, surge del Acta de Constancia Nº 86/2011 T.C.A. y de la impresión de pantalla obrante a fs. 6 que, para el despacho de importación cuestionado en autos, la Solicitud del CEVI fue presentada el 16/05/2011 y aprobada el 17/05/2011 (14137). Previo a ello, figuran constancias de una solicitud rechazada (14053) y otra archivada (14054), ambas relacionadas con el mismo despacho. Es decir, asiste razón al servicio aduanero que, al momento del control documental, no existía un Certificado de Ventajas Impositivas (CEVI) debidamente autorizado por la D.G.I. (el cual se obtuvo recién el 17/05/2011).

En resumen, si bien se incluyó correctamente en el Campo "INFORMACIÓN DEL ITEM" b) Ventajas: "GANPERC/D379" e "IVACAN/D379", se incluyó erróneamente en el campo "VALOR MERCADERÍA" "Documentos a presentar": F7366-DTO379-GAN= SE ADJUNTA y F7366-DTO379-IVA= SE ADJUNTA. Lo correcto, de acuerdo a lo regulado por la Resolución General Nº 2440/2008, Anexo II, apartado b), punto 1, hubiera sido que en este último Campo se invocara el indicador "N" en vez del indicador "S" declarado y que en el campo "REFERENCIA" no se ingresara ninguna declaración, se deje vacío. Ello, teniendo en consideración que el indicador "S" se insertaría automáticamente cuando el certificado fuera efectivamente aprobado, en el Campo "PRESENCIA REAL" (como se puede apreciar en la impresión de pantalla obrante a fs. 11 de las copias obrantes dentro del sobre contenedor del despacho de importación agregado a fs. 11 de las actuaciones administrativas). A modo de ejemplo e ilustración, la Aduana incorpora una impresión de pantalla de una correcta declaración (ver fs. 12/13 de las copias obrantes dentro del referido sobre contenedor).

Como consecuencia de lo expuesto precedentemente, cabe concluir que las recurrentes incurrieron en un error en su declaración al afirmar que se adjuntaba el Certificado de Ventajas Impositivas (CEVI), el cual pudo haber pasado desapercibido de no efectuarse el control documental realizado por el servicio aduanero al asignarse el canal naranja a la operación en trato. En ese entender, corresponde a mi juicio, confirmar la multa impuesta por el organismo recaudador.

Por último, es menester señalar que el Certificado de Ventajas Impositivas (CEVI) fue finalmente aprobado, y la

mercadería fue librada a plaza, teniéndolo en consideración a los efectos de la liquidación de tributos, por lo que en ese sentido, considero que resulta ajustado a derecho revocar la resolución apelada en cuanto intima al pago de la suma de U$S 2.951,84 en concepto de IVA e Impuesto a las Ganancias, rubros que se encuentran alcanzados por el Certificado autorizado por la D.G.I. el 17/05/2011.

V.- Que, llegado este punto, corresponde analizar la responsabilidad infraccional del despachante de aduana interviniente, el Sr. Eduardo Raúl Serena, la cual debe ser analizada a la luz de lo normado en los arts. 902 y 908 del C.A., de cuya interpretación resulta que la solidaridad en el pago de la multa impuesta como consecuencia de una declaración inexacta nace en cabeza del despachante de aduana salvo que probare haber cumplido acabadamente con las obligaciones a su cargo. En este último supuesto, la persona representada será responsable por la infracción aduanera cometida y el despachante, que ha cumplido con las obligaciones a su cargo, no habrá incurrido en la misma.

Que para eximirse de responsabilidad, entonces, es necesario que dicho auxiliar del servicio aduanero demuestre que cumplió con las obligaciones a su cargo, lo que, según antigua y pacífica jurisprudencia, resulta de haber ajustado su conducta a las instrucciones impartidas por su mandante.

Que resulta claro, a juicio del suscripto, que el despachante de aduana interviniente no ha demostrado fehacientemente en la causa haberse ajustado a las instrucciones impartidas por la firma importadora, ya que únicamente se ha limitado a afirmar que cumplió con dichas instrucciones, sin aportar algún elemento que permita corroborar sus dichos. Cabe destacar que, independientemente de que el Certificado de Ventajas Impositivas haya sido tramitado por la firma TECME S.A., ello no pudo haber sido ajeno a su actuación, máxime teniendo en consideración que al momento de dicha declaración el CEVI no se encontraba autorizado.

Que, a mayor abundamiento, puede traerse a colación lo expresado por los Dres. Enrique Carlos Barreira y Guillermo Vidal Albarración, en su trabajo *"La responsabilidad en las infracciones aduaneras"*, La Ley T. 1989-A, pag. 925.

Allí expresan que quienes actúan como importadores, exportadores, despachantes de aduana y otros auxiliares del servicio aduanero: *"(...) deben acreditar ante el servicio aduanero determinados recaudos de solvencia y profesionalidad. … Justamente, este conocimiento que el ordenamiento exige a los auxiliares del servicio aduanero, hace inexcusable el desconocimiento de sus deberes operativos."* A su vez, en la página 944, los autores citados expresan: *" Teniendo en cuenta la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad en el área del comercio exterior, lo que -como hemos visto- constituye una de las particularidades que ser reflejan en el régimen infraccional aduanero, debemos tener presente ese principio general del derecho, receptado en el art. 902 del Cód. Civil conforme al cual "cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos. Dicha regla se complementa con la ubicada en el art. 512 del mismo ordenamiento legal la que, con relación al cumplimiento de obligaciones, dispone que ella se debe apreciar atendiendo a las circunstancias de la persona, del tiempo y del lugar en que ocurren los hechos. Estos deberes se determinan conforme la situación jurídica y social de cada individuo y aunque la individualización del deber de cuidado no deba hacerse tomando en cuenta la capacidad individual del agente, si se torna más exigente para los especialistas (importadores, exportadores....etc) y mayor aún a aquellos que siendo especialistas, fueran más idóneos o expertos, ya que, por dicha razón, éstos tienen un conocimiento técnico que les otorga mayores condiciones para dominar y programar la causalidad. En conclusión, el especial deber de conocimiento de las reglamentaciones aduaneras y de los mecanismos operativos del comercio exterior que, como hemos visto, el ordenamiento exige a los auxiliares del servicio aduanero, a los importadores y exportadores y a los usuarios de las mercaderías importadas, hacen plenamente aplicables tales pautas. Esa cualidad, que aumenta su deber de previsibilidad, consecuentemente hace menos excusable el error en que estos agentes pudieran incurrir en el curso de sus actividades. Se les exige desplegar, en presencia de los peligros ordinarios que los rodean, la máxima tensión espiritual de que son capaces con el fin de preverlos, y una vez previstos, prevenirlos y evitarlos."*

Que habida cuenta de lo expuesto, en relación al caso que nos convoca, entiendo que corresponde confirmar la multa impuesta al despachante de aduana interviniente, dada la falta de evidencia que acreditara la estricta observancia de los deberes a su cargo.

Por lo expuesto, **voto por:**

1) Confirmar la Resolución Nº 1570 dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba en el trámite de la Actuación Nº 12665-288-2011, en cuanto condena a la firma TECME S.A. y al Sr. Eduardo Serena, en su carácter de despachante de aduana, al pago de la suma de PESOS QUINCE MIL ($ 15.000.-) en concepto de multa. Con costas.

2) Revocar la Resolución Nº 1570 dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba en el trámite la Actuación Nº 12665-288-2011, en cuanto condena a la firma importadora TECME S.A. al pago de U$S 2.951,84 en concepto de IVA e Impuesto a las Ganancias. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar la Resolución Nº 1570 dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba en el trámite de la Actuación Nº 12665-288-2011, en cuanto condena a la firma TECME S.A. y al Sr. Eduardo Serena, en su carácter de despachante de aduana, al pago de la suma de PESOS QUINCE MIL ($ 15.000.-) en concepto de multa. Con costas.

2) Revocar la Resolución Nº 1570 dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Córdoba en el trámite la Actuación Nº 12665-288-2011, en cuanto condena a la firma importadora TECME S.A. al pago de U$S 2.951,84 en concepto de IVA e Impuesto a las Ganancias. Con costas.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.03.29 16:15:52 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: 2022.03.29 16:42:48 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: 2022.03.29 16:54:43 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: 2022.03.29 16:54:55 -03:00