Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-129599881-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Octubre de 2023

Referencia: EX-2021-19717322--APN-SGASAD#TFN ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. y su acum. EX-2021-221251776-APN-SGASAD#TFN (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados: **"ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", Expediente Electrónico N° **EX-2021-19717322--APN-SGASAD#TFN** (Acumulado al expediente electrónico PROCTER & GAMBLE S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación", EX-2021-221251776-APN-SGASAD#TFN),

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Se presenta la firma "Aseguradora de Créditos y Garantías SA" mediante RE-2021-19716424-APN-SGASAD#TFN e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 10139/18 de fecha 21/12/2018, dictada en el las Actuaciones Administrativas Nº 13289-18523-2008, mediante la cual se la intima en carácter de garante de la firma Gillete Argentina SA al pago de USD 20.141,17 en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA y $18.701,87 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, por presunta infracción al art. 970 del Código Aduanero ("CA"). Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, plantea la prescripción de la acción del fisco para percibir tributos, argumentando que la resolución apelada en autos fue notificada cuando ya había operado el vencimiento del curso de la prescripción. En igual sentido considera que se vulneró el derecho a obtener una resolución judicial dentro de un plazo razonable, teniendo en cuenta que transcurrieron 13 años desde la supuesta comisión de la infracción, lo que colocaría al administrado en una situación de indefensión al tener que rastrear documentos de antigua data. Se expide acerca de la naturaleza jurídica del seguro de caución y del alcance de responsabilidad de la aseguradora, entendiendo que la misma no es responsable de la obligación tributaria, siendo su única obligación garantizar en forma solidaria y subsidiaria el pago de la deuda a cargo del tomador-importador moroso y siempre hasta el monto (capital e intereses imputables al deudor) de la misma. Declara la improcedencia del reclamo de derechos adicionales, como así también de IVA Adicional y Ganancias por aplicación del fallo "CLADD". Arguye que el pago de los tributos, en caso de corresponder, deberá ser afrontado con la limitación monetaria que la póliza haya establecido. Subsidiariamente considera que la tasa de interés aplicable sobre los tributos aduaneros resulta ser confiscatoria. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el fallo aduanero, con costas.

II.- Por su parte, en el expediente electrónico N° EX2021-221251776-APN-SGASAD#TFN (acumulado a la presente causa), se presenta la firma Procter & Gamble Argentina SRL (continuadora de Gillette Argentina SA) y apela la misma resolución, mediante la cual se la condena al pago de $63.072,93 en concepto de multa y USD 20.141,17 en concepto de

derechos de importación, tasa de estadística e IVA y $18.701,87 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, por presunta infracción al art. 970 del CA. Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, plantea la nulidad tanto de la resolución dictada como de la apertura de sumario, argumentando que en ambos casos no se han observado los requisitos básicos que hacen a su validez. Opone asimismo la excepción de prescripción, en el entendimiento de que el auto de instrucción de sumario careció de los efectos interruptivos de la prescripción. Se agravia por la excesiva duración del sumario infraccional, teniendo en cuenta que el servicio aduanero se habría tomado más de 10 años para abrir, notificar el sumario y correr vista. Declara la improcedencia de la inclusión del derecho adicional, anticipos de IVA adicional e impuesto a las ganancias en la liquidación tributaria. Plantea la ilegitimidad del reclamo de intereses sobre deuda en dólares y de la tasa de interés del 36% anual. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante EX2021-19717322-APN-SGASAD#TFN y EX2021-21251776-APN-SGASAD#TFN, la representación fiscal contesta las apelaciones planteadas. En prieta síntesis, sus argumentos se basan sobre la falta de elementos aportados por la firma que avalen el cumplimiento de sus obligaciones, siendo que en estos casos la carga de la prueba recae sobre el importador, quien debe acreditar todos los extremos que lo eximan de responsabilidad. Menciona que la actora trata de desvirtuar el ajuste efectuado por el servicio aduanero argumentando la nulidad del auto de apertura de sumario y la eventual prescripción de la acción del fisco para imponer penas. Con relación a la Aseguradora, señala que su carácter de garante de la firma trae aparejada su responsabilidad pecuniaria con respecto a la totalidad de los tributos debidos por la firma importadora atento el incumplimiento del régimen de importación temporal. Explica que el seguro de caución es un contrato consensual y, en atención a la calidad profesional del asegurador que lo obliga a un obrar diligente en la evaluación del riesgo o medida del daño que está garantizando, los argumentos de la defensa tendientes a desconocer las consecuencias de las obligaciones libremente asumidas al otorgar la garantía resultan contrarios a la doctrina de los actos propios. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Previo a todo pronunciamiento, corresponde examinar si las acciones del fisco para el cobro de tributos e imposición de penas se encontraban prescriptas al tiempo de dictarse la resolución aduanera apelada.

Con relación a estas cuestiones, corresponde aplicar el criterio que he expuesto al sentenciar en las causas EX-2019-97789030- APN-SGASAD#TFN “AIT S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación” y EX-2019-72410244-APN-SGASAD#TFN “ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, a cuyos fundamentos me remito *brevitatis causae*.

Allí sostuve, esencialmente, que, con arreglo a lo normado en el artículo 1012 inciso b) del CA, la DGA tiene el deber de notificar el auto de apertura del sumario y que, la interrupción y la suspensión de la prescripción de las acciones penal y tributaria del fisco previstas en los art. 937 inc. a) y 805 inc. a) del C.A., no se producen sino a partir de dicha notificación. Ello, en tanto no puede hablarse de acto administrativo en la plenitud de su esencia, en la medida que no produzca sus efectos jurídicos propios a través de la forma previamente encauzada por el ordenamiento jurídico y, cuando esta forma (como es el caso de la notificación), aparece como un procedimiento insoslayable para la administración, no cabe duda, a mi entender, que allí estamos hablando de algo más que de la mera "eficacia", sino de la entidad jurídica, es decir, su “validez”.

Asimismo, señalé que, dada la naturaleza administrativa del auto de que se trata, el mismo, debe observar rigurosamente los requisitos de los artículos 7 y 11 de la Ley 19.549 ya que, cuando se trata de actos de significativa trascendencia jurídica, debe admitirse el control por parte del administrado pues, de lo contrario, se consagraría la posibilidad de subvertir el plazo de prescripción establecido por el legislador y dejarlo a merced de los funcionarios administrativos.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Constitucional de Colombia: “… Si el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera “participar en la conformación, ejercicio y control del poder político” (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho…” (Corte Constitucional

Sentencia C-038 de 1996, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz). Explica a su vez, que el principio de publicidad respecto de la ley, cuando se trata de actos administrativos de carácter particular y concreto, se desarrolla con la notificación y posee dos objetivos: determinar la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones que contiene el respectivo acto y garantizar la oponibilidad al contenido de los mismos por parte de los ciudadanos legitimados, es decir, el acto administrativo es válido desde que se expide, pero su contenido únicamente vincula y se impone desde el momento en que se cumplen los requisitos de publicación o notificación según el acto de que se trate (de alcance general y particular).

V.- Así las cosas, haciendo aplicación al caso sub examine de los lineamientos expuestos en los precedentes referidos, cabe señalar que el auto de apertura de sumario fue dictado con fecha 27/12/2013 (ver fs. 23 del expediente administrativo) no advirtiéndose, en las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, constancia alguna de su notificación al interesado sino hasta la notificación de la corrida de vista de fecha 8.11.2018, cursada el 16.11.2018.

Asimismo, con arreglo a lo expuesto en los considerandos anteriores y en virtud del incumplimiento de esta exigencia impuesta por la ley, el acto examinado carece de la entidad suficiente para interrumpir la prescripción de la acción del fisco para imponer penas (art. 937 inc. a) del CA) y suspender la prescripción de la acción para perseguir el cobro de tributos (art. 805 inc. a) del CA).

En efecto, habiéndose iniciado el cómputo de dicha prescripción el 01/01/2009 (en tanto se trata de una importación temporaria cuyo vencimiento se produjo el 6/1/2008) la misma operó, no habiendo mediado causales interruptivas y/o suspensivas, el 31/12/2013 (todo ello conf. arts. 934 a 937 y 803 a 806 del CA), es decir, con anterioridad al dictado de la resolución apelada (dictada el 21/12/2018 y notificada el 02.03.2021, conf. constancias de fs. 70/77 del expediente administrativo).

VI.- A mayor abundamiento, corresponde considerar la siguiente información que resulta de las constancias obrantes en el expediente administrativo correspondiente a la causa:

ACTO	FECHA
REGISTRO DIT	09/01/2007
VENCIMIENTO DIT	06/01/2008
INICIO PRESCRIPCIÓN	01/01/2009
ACTA DENUNCIA (fs. 19)	18/04/2013
INSTRUCCIÓN DE SUMARIO (fs. 23)	27/12/2013
CORRIDA DE VISTA –NOTIFICACIÓN DE LA INSTRUCCIÓN DE SUMARIO- (fs. 26)	08/11/2018
NOTIFICACIÓN CORRIDA DE VISTA (fs. 28)	16/11/2018
CONTESTACION VISTA (fs. 29/33)	23/11/2018

RESOLUCIÓN APELADA (fs. 67/69) 21/12/2018

NOTIFICACIÓN RESOLUCIÓN 02/03/2021

Conforme queda evidenciado en el detalle realizado, transcurrieron casi 10 años entre el inicio del cómputo del plazo prescriptivo y la notificación de la instrucción del sumario, sin que se advierta de las actuaciones administrativas, la existencia de algún acto previo a ello que, conforme la normativa aplicable, tenga efecto interruptivo ni suspensivo de la prescripción en los términos de los arts. 936, 937, 805 y 806 del CA.

En adición a lo expuesto, cabe subrayar que no escapa a la vista del suscripto que el auto de apertura de sumario fue dictado 4 días antes del vencimiento del plazo de prescripción e, incluso, que la resolución aquí apelada fue notificada a la firma más de 2 años después de su dictado, lo cual resulta claramente inadmisible.

Por el modo en que se resuelve, entiendo que se toma inoficioso el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

Por ello, **VOTO POR**:

1. Declarar prescriptas las acciones del fisco para imponer sanciones y perseguir el cobro de tributos relativos a la DIT N° 07001IT14000273B.
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Los antecedentes de la causa, se encuentran adecuadamente reseñados en los Considerandos I a III del voto del Dr. Licht, a cuyos términos me remito por motivos de brevedad.

II.- Que, previo a determinar si se ha dado cumplimiento o no a las obligaciones asumidas al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, corresponde analizar el agravio relativo a la validez del auto de apertura de sumario y a la procedencia de la acción del fisco para imponer penas y para percibir el cobro de tributos.

III.- Que en primer término, corresponde resolver el agravio de la coactora importadora PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L (continuadora de Gillette Argentina S.A.) respecto de que el auto de apertura de sumario no cumple con las exigencias establecidas en el art. 1094 del C.A. en tanto no se han observado los requisitos básicos que hacen a su validez.

Que los actos que se desarrollan en el sumario en las infracciones aduaneras comienzan con el auto de apertura del sumario, que debe iniciar o impulsar los procedimientos de investigación sin que ello signifique que dichos procedimientos deban agotarse al dictarse ese auto de apertura. Más bien, las diversas investigaciones y procedimientos pueden prolongarse por períodos que pueden, en ciertas oportunidades, resultar más o menos extensos.

Que de las actuaciones administrativas resulta que se formula denuncia (18/04/2013) por infracción al art. 970 del C.A. con relación al DIT N° 07 001 IT14 000273 B con vencimiento el 06/01/2008. Con anterioridad a la denuncia, obra la nota presentada por la importadora en la que solicita la cancelación del DIT, así como también la carpeta del citado DIT con su documentación complementaria. A fs. 21 la División Verificación indica la P.A., valor de la mercadería y alícuotas aplicables. A fs. 22, con anterioridad al dictado del auto de apertura de sumario, se practica liquidación de tributos. A 23, en fecha 27/12/2013 se instruye sumario en los términos del art. 1090 inc. c) del C.A. por infracción al art. 970 del C.A.

Que en ese sentido, el auto de apertura del sumario por infracción al art. 970 del C.A., y el proveído por el que se ordena correr vista a la importadora se ajustan en un todo a las normas que rigen el procedimiento para las infracciones previsto

en el Capítulo Tercero, Título Segundo de la Sección XIV del Código Aduanero (art. 1094 y cctes.).

IV.- Que declarada la validez del auto de apertura del sumario, en segundo término, corresponde resolver el planteo de prescripción de la acción de fisco para imponer penas opuesto por la coactora importadora.

Que en relación a la prescripción de la acción de fisco para imponer penas, el art. 934 del C.A expresa *"La acción del fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el art. 937 del C.A. establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934 y, específicamente, determina que "*La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera*" y el art. 938 del mencionado plexo normativo establece que para que la comisión de otra infracción o de un delito aduanero tengan efecto interruptivo debe mediar, a su respecto, resolución o sentencia condenatoria firme o bien cuando surgiere la existencia de una infracción o de un delito aduanero, que se hubiere cometido con posterioridad a la infracción investigada y no mediare a su respecto resolución o sentencia firme, la prescripción no podrá resolverse y su término se suspenderá hasta tanto no se dictare aquella,

Que, de este modo, el plazo del curso de la prescripción para imponer penas, comenzó a correr el **01/01/2009** (teniendo en cuenta que el vencimiento de la importación temporaria se produjo, el 06/01/2008) y vencía el **31/12/2013**. No obstante, el dictado del auto de apertura de sumario en fecha **27/12/2013** interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) del C.A.) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr el **28/12/2013** y el nuevo vencimiento ocurría el **27/12/2018**.

Que en relación con la posible comisión de otra infracción aduanera o delito aduanero, cabe reseñar que en las act. adm. obra impresión de pantalla de la consulta efectuada al registro de infractores que da cuenta de que la aquí actora no registraba antecedentes infraccionales (fs. 66 act. adm.).

Que por último, se analizará lo dispuesto por el art. 937 inc. d) del C.A. en cuanto a que la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera.

Que teniendo en cuenta que la resolución aduanera DE PRLA Nº 10139/18 apelada en autos fue dictada con fecha **21/12/2018**, el plazo de prescripción se interrumpió con el dictado de dicha resolución. El nuevo plazo prescriptivo comenzó a correr al día siguiente de su dictado, es decir, el **22/12/2018**, el que vencía el **21/12/2023**, y en ese sentido, la resolución aduanera fue notificada el **02/03/2021** (notificación personal obrante a fs. 70 de las act. adm.) con anterioridad al vencimiento de tal plazo, encontrándose actualmente suspendido en virtud de la interposición del presente recurso de apelación (art. 936 del C.A.).

Que, como consecuencia de todo lo expresado, la acción del fisco para imponer penas no se encuentra prescripta.

V.- Que respecto de la acción del fisco para percibir el cobro de los tributos, el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción en los arts. 803 y concordantes. Las coactoras plantean la prescripción de la acción del fisco en este sentido.

Que el art 803 del C.A. dispone que el plazo de prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera es de cinco años. El art. 804 del C.A. establece que el plazo de la prescripción comienza a correr a partir del primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado.

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **06/01/2008** (fecha de vencimiento de la destinación suspensiva), y que, por ende, el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción comenzó a correr el **01/01/2009** y vencía el **31/12/2013**.

Que dicho plazo, se suspende -en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha **27/12/2013,** hasta ese momento habían transcurrido *4 años, 11 meses y 26 días* del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *5 días*, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento lo establecido en el art. 805 inc. a) del C.A., la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 27/12/2013) "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...".*

Que, no cabe duda de que la decisión a la que la norma hace referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del C.A.) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa "decisión" -la prevista en el referido art. 805 inc. a) del C.A.- ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución DE PRLA N° 10139/18 dictada el **21/12/2018**.

Que, en ese orden de ideas, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre el **27/12/2013** (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el **21/12/2018** (fecha del dictado de la resolución aduanera).

Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que *"recayere"* la *"decisión"*, sin que el texto aluda a su notificación.

Que entonces, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el **22/12/2018**. Es decir, que desde allí comenzó a correr los 5 días que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (5 días) *se cumplió el* **27/12/2018**, sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria).

Que, en ese sentido, cabe destacar que el único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "*... la liquidación tributaria aduanera"*, conforme lo prevé el art. 806 inc. a) del C.A.

Que, por lo demás, la aludida notificación se efectuó en fecha **02/03/2021,** es decir cuando ya había vencido ampliamente el plazo prescriptivo.

Que, en este punto resulta oportuno señalar que *"la notificación de la liquidación tributaria aduanera"*, a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del C.A. y/o con la citación -al mismo efecto sólo en orden de la acción tributaria- al garante de los tributos; en armonía, a su vez, con lo dispuesto en el art. 1103 del C.A.). Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria -prevista en el inc. a) del art. 805 del C.A.- forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del C.A., que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, por lo expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del fisco para perseguir el cobro de los tributos. Con costas.

VI.- Que abordando ahora el tema de fondo, 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° 07 001 IT14 000273 B, de la firma GILLETTE ARGENTINA S.A., oficializada el 09/01/2007, con vencimiento del plazo de permanencia el 06/01/2008.

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., dictándose finalmente la resolución aduanera aquí apelada.

VII.- Que el artículo 250 del C.A. establece quo: *"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 coma 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 a 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 registrara 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 N° 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 pan 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 o 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.

VIII.- 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 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 Secretaria 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 SECRETARIA 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. N° 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 infracci6n 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 N° 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. SIC. 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, párrafo 3° de la Res. ME 72/92 (aplicable de conformidad con el art. 36 del Dto. N° 1439/96) establece que: *"La SECRETARIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO deberá emitir el Certificado de tipificación y Clasificación (CTC) 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 9° de la Resolución ME y O.S.P. N° 72/92, el interesado deberá intimar por escrito a esta Secretaria cinco (5) días antes del vencimiento del plazo de Noventa (90) días contemplado en el mencionado Artículo 9°, 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 Secretaria de Industria y Comercio."*

IX.- 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 D.I.T. bajo análisis.

En ese entendimiento del asunto, observo que no se ha ofrecido ni producido prueba en esta instancia tendiente a desvirtuar las conclusiones arrimadas por el servicio aduanero en cuanto al incumplimiento de las obligaciones inherentes

al régimen de importación temporaria.

Que así las cosas, en este caso se produce una inversión de la carga de la prueba, y es el importador quien debe probar que la mercadería introducida temporariamente fue reexportada, aportando la documentación pertinente. Por lo tanto, corresponde considerar configurada la infracción endilgada respecto de la mercadería importada temporalmente mediante el DIT involucrado en autos.

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).

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el art. 1° de la resolución apelada en cuanto condena a la coactora GILLETTE ARGENTINA S.A., (luego PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.) por la comisión de la infracción prevista en el art. 970 del C.A. al pago de una multa de pesos sesenta y tres mil setenta y dos con noventa y tres centavos ($ 63.072,93). Con costas a la coactora importadora.

Por ello, VOTO POR:

1.- Declarar prescripta la acción del fisco parar perseguir el cobro de tributos, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 07 001 IT14 000273 B, por la firma GILLETTE ARGENTINA S.A., (luego PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.), en la Actuación SIGEA N° 13289-18523-2008, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. Costas a la DGA.

2.- No hacer lugar a la excepción de prescripción de la acción del fisco para imponer penas opuesta por la coactora importadora en relación al DIT N° 07 001 IT14 000273 B. Sin costas.

3.- Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 10139/18 dictada en la Actuación Nº 13289-18523-2008, en cuanto condena a la importadora GILLETTE ARGENTINA S.A., (luego PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.) al pago de una multa, por la suma de PESOS SESENTA Y TRES MIL SETENTA Y DOS CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS ($ 63.072,93) por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. Costas a la coactora importadora.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Declarar prescripta la acción del fisco parar perseguir el cobro de tributos, en relación con la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 07 001 IT14 000273 B, por la firma GILLETTE ARGENTINA S.A., (luego PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.), en la Actuación SIGEA N° 13289-18523-2008, en los términos de los arts. 803 y concordantes del C.A. Costas a la DGA.

2.- No hacer lugar a la excepción de prescripción de la acción del fisco para imponer penas opuesta por la coactora importadora en relación al DIT N° 07 001 IT14 000273 B. Sin costas.

3.- Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 10139/18 dictada en la Actuación Nº 13289-18523-2008, en cuanto condena a la importadora GILLETTE ARGENTINA S.A., (luego PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.) al pago de una multa, por la suma de PESOS SESENTA Y TRES MIL SETENTA Y DOS CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS ($ 63.072,93) por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del C.A. Costas a la coactora

importadora.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.10.30 19:24:26 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: 2023.10.30 20:31:07 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: 2023.10.31 14:29:22 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 - GDE
Date: 2023.10.31 14:29:35 -03:00