Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-16599920-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Febrero de 2024

Referencia: Expte. Nº 34.646-A ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. Y su acum. Nº 35.698-A INDUSTRIA PLASTICAS CELIN S.A.C.I. (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: **"ALBA COMPAÑÍA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"**, expediente **N° 34.646-A** y su acumulado **"INDUSTRIA PLASTICAS CELIN S.A.C.I." c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"**, expediente **N° 35.698-A**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Llegan a conocimiento del Tribunal estas actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto por Alba Compañía Arg. de seguros S.A. e Industrias Plásticas Celin SACI contra la Resolución DE PRLA Nº 1894/2012, mediante la cual se las condenó por la infracción prevista en el art. 970 del C.A. a una multa de $ 8.639,62 a la firma importadora y se intimó solidariamente al pago de tributos por la suma de $ 23.450,88, con relación al D.I.T. Nº 03 001 IT14 004801 V.

II.- En prieta síntesis, la compañía de seguros afirma que las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal fueron debidamente cumplidas y se demuestra con la documentación que se encuentra en los actuados aduaneros, por lo que debe absolverse a la firma importadora y desistirse de la pretensión tributaria que se le exige. Sin perjuicio de ello, y para el caso que se condene a Industrias Plásticas Celin, entiende que su responsabilidad se encuentra limitada a los tributos de importación y no "todos" los tributos que se le pretende. Se agravia del IVA, IVA adicional, Impuesto a las Ganancias e impugna el derecho adicional.

III.- A fs. 94/97ref. obra el recurso interpuesto por Industrias Plásticas Celin SACI mediante el cual explica que cumplió con las obligaciones del régimen de importación temporal al exportar a consumo, antes de vencer el plazo estipulado, el total de la mercadería con los pe nros. 023471C, 023580 D, 025511W, 028516 H y 000436 W. Entiende, con relación al CTC, que por los art. 14, 15 y 35 del Dto. 1439/96 la Aduana debía contar con el certificado definitivo o exigírselo a la Autoridad de aplicación, al

igual que los permisos de embarque originales, ya que en esa época se encontraban bajo su la guarda. Solicita que en caso de duda se aplique el ¨principio indubio pro reo¨ y cita jurisprudencia al respecto.

IV.- Posteriormente, contesta el traslado del recurso la representante fiscal: con respecto a los planteos de la aseguradora "Alba Cia. Arg. de Seguros S.A.", afirma que le corresponde responder por los tributos reclamados, atento a que de autos no se ha podido desvirtuar la configuración de la infracción, como tampoco la extinción de las obligaciones asumidas. Aclara que la finalidad del seguro de Caución es la eliminación del riesgo de la mora del deudor principal y la ejecutabilidad innmediata de la garantía ante el incumplimiento del tomador de la póliza. Explica que la liquidación de tributos se realiza como si la mercadería fuera importada a consumo y conforme la aplicación del régimen tributario vigente, la aseguradora debe responder con los mismos alcances y en la misma medida que el tomador (art. 453 del C.A.).

En relación a los agravios de la firma "Industrias Plásticass Celin SACI", concretamente, expresa que la condena se encuentra impuesta correctamente por cuanto no fue presentada la información de descarga indispensable para determinar la cancelación de dit en trato. Resalta que una de las características de la figura infraccional en trato es que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora, que debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente que ha cumplido dentro del plazo otorgado. Manifiesta que para realizar la pertinente descarga de la temporal es necesario contar con el CTC y la declaración jurada de insumos, mermas, residuos y sobrantes, de acuerdo a lo establecido en la Resolución Nº 579/95 Anexo III.B punto 8. Recuerda que dicha documentación es necesaria para determinar la cancelación de la importación temporaria y atento que no fue presentada no corresponde otra cosa que una actitud condenatoria por parte del Fisco.

V.- A fs. 263 se declara la causa como de puro derecho y se elevan las actuaciones a la Sala "G", que pasa los autos a sentencia a fs. 267.

VI.- Las actuaciones SIGEA N° 12197-16091-2005 dan inicio con el acta de denuncia N° 1916/05 contra la firma Industrias Plásticas Celin SA por la presunta infracción al art. 970 del C.A. correspondiente a la operación documentada bajo los dit N° 03 001 IT14 004801 V, cuya carpeta original obra a fs 4. A fs.7 y 8 se agrega la valoración y clasificación de la mercadería importada temporalmente. A fs. 11/15 lucen las liquidación de tributos por cada unos de los Item del despacho y se informe que la mercadería no era de importación prohibida. A fs. 17 se instruye sumario y a fs. 19 se agrega la liquidación de multa y tributos. A fs. 20/21 y 23 obran print de pantalla de consulta de empresas activas y de una garantía global o unitaria. A fs. 24 se corre vista de todo lo actuado, notificándose la compañía garante el 5/09/2007 (v. cedula a fs. 27). No obra agregada la cédula de la firma importadora. A fs. 28/336, contesta vista Alba Cia. Argentina de seguros SA y a fs. 37/70 lo hace Industrias Plásticass Celin SACI. A fs. 70 se agrega la Nota N° 72 de Sección Procedimientos Técnicos la cual establece que no resulta posible determinar la cancelación del dit porque la relación insumo –producto del pe no se corresponde con la mencionada en el CTC. Posteriormente, a fs. 75/79 obra la Resolución N°1894/2012 apelada en autos.

VII.- Sentado lo que antecede, corresponde señalar que mediante el **D.I.T. Nº 03 001 IT14 004801 V**, la firma Industrías Plásticas Celin SACI documentó la importación temporaria para transformación (Decreto

1439/96) de:

Item 1: 308,400 Kilogramos de mercadería de la PA 3904.10.20.000T “Obtenido por proceso de emulsión –Poli(cloruro de vinilo) sin mezclar con otras sustancias POLIMEROS DE CLORURO DE VINILO O DE OTRAS OLE- FINAS HALOGENADAS, EN FORMAS PRIMARIAS”

Item 2: 11,800 kilogramos de mercadería de la PA 32.06.19.10.000G “Pigmento constituido por mica revestida con película de dióxido de titanio –Los demás –Pigmentos y preparaciones a base de dióxido de titanio: LOS DEMÁS MATERIALES COLORANTES; PREPARACIONES A QUE SE REFIERE LA NOTA 3 DE ESTE CAPITULO, EXCEPTO LAS DE LAS PARTIDAS 32.03, 32.04 o 32.05, PRODUCTOS INORGANICOS DE LOS TIPOS UTILIZADOS COMO LUMINOFOROS, AUNQUE SEAN DE CONSTITUCIÓN QUIMICA DEFINIDA”.

Item 3: 272,4000 Kilogramos de mercadería de la PA 3912.12.00.000F “—Plastificados –Acetatos de celulosa: CELULOSA Y SUS DERIVADOS QUIMICOS, NO EXPRESADOS NI COMPRENDIDOS EN OTRA PARTE, EN FORMAS PRIMARIAS”.

Item 4: 702,0000 Kilogramos de mercadería de la Pa 4811.51.30.000 “Los demás, impregnados –Blanqueados, de peso superior a 150g/m2 –Papel y cartón recubiertos, impregnados o revestidos de plástico (excepto los adhesivos): PAPEL, CARTON GUATA DE CELULOSA Y NAPA DE FIBRAS DE CEULOSA, ESTUCADOS, RECUBIERTOS, IMPREGNADOS O REVESTIDOS, COLOREADOS O DECORADOS EN LA SUPERFICIE O IMPRESOS EN BOBINAS (ROLLOS) O EN HOJAS DE FORMA CUADRADA O RECTANGULAR, DE CUALQUIER TAMAÑO, EXCEPTO LOS PRODUCTOS DE LOS TIPOS DESCRIPTOS EN EL TEXTO DE LAS PARTIDAS 4803, 48.09 O 48.10.”. Subitem 1 AI (MAMUT): 360 Kgs. Subitem 2 AI (CHAROL): 324 Kgs.

Item 5: 320,0000 Kilogramos de mercadería de la PA 4811.51.30.000N ““Los demás, impregnados –Blanqueados, de peso superior a 150g/m2 –Papel y cartón recubiertos, impregnados o revestidos de plástico (excepto los adhesivos): PAPEL, CARTON GUATA DE CELULOSA Y NAPA DE FIBRAS DE CEULOSA, ESTUCADOS, RECUBIERTOS, IMPREGNADOS O REVESTIDOS, COLOREADOS O DECORADOS EN LA SUPERFICIE O IMPRESOS EN BOBINAS (ROLLOS) O EN HOJAS DE FORMA CUADRADA O RECTANGULAR, DE CUALQUIER TAMAÑO, EXCEPTO LOS PRODUCTOS DE LOS TIPOS DESCRIPTOS EN EL TEXTO DE LAS PARTIDAS 4803, 48.09 O 48.10.”.

Surge de las actuaciones administrativas, que la Aduana formuló denuncia contra la firma Industrias Plásticas Celin SACI por presunta comisión de la infracción prevista en los arts. 970 del C.A. en relación al D.I.T. antes mencionado. El servicio aduanero consideró que no resulta posible determinar la cancelación de la dit 4801V, toda vez que la relación insumo producto tipificada en la hoja de descarga de los pe no corresponde a la mencionada en el CTC que se adjunta y que la información no resulta suficiente a los efectos de determinarde que Item de la dit descargan los PE.

VIII.- Cabe recordar entonces, que el artículo 250 del C.A. establece: “*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 que el régimen establece a los beneficiarios del mismo es la reexportación de la mercadería dentro del lapso otorgado.

En cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva dentro de los cuales se encuentra comprendida la destinación de autos, 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.

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.

IX.- Ahora bien, del análisis de la documentación obrante tanto en las actuaciones aduaneras como la de estos autos, surge que no es posible efectuar la descarga de los insumos importados temporariamente por la actora. Ello, debido a que no se logra relacionar el insumo importado temporalmente (los distintos Items del DIT) y el producto detallado en la hoja complementaria de los permisos de embarque 023471C, 023580 D, 025511W, 028516 H y 000436 W.

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

X.- En ese estado de cosas, corresponde señalar que, por la resolución apelada se intimó a la recurrente solidariamente con la compañía aseguradora, al pago de una suma en concepto de tributos, correspondiente a la operación de importación temporaria documentada mediante el DIT 03 001 IT14 004801 V que incluyó, entre otros conceptos, derecho adicional, IVA Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 19 de las act. adm.). Al respecto, debe recordarse que el art. 453 inc. c) del C.A. prevé que el seguro debe cubrir los eventuales tributos que correspondieren a la importación a consumo. A lo consignado, cabe agregar que el art. 255 del C.A. indica que la garantía debe otorgarse a los fines de "asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones que el régimen impone", las que consisten en el aspecto tributario, es decir, el pago de los gravámenes aplicables al vencimiento del plazo de la importación temporaria.

XI.- 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 **"FRISHER S.R.L."** sentencia del 14/08/2013, en la que se revocó la exigencia del Derecho Adicional previsto en el art. 15 de la Resolución ME N.º 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 de 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.º 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.

XII.- 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 (art. 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 exigidos en concepto de IVA adicional y percepción de impuesto a las ganancias.

XIII.- En consecuencia, corresponde modificar la exigencia tributaria, conforme se detalla a continuación:

D.I.T. 01 003 IT14 004801 V		
Item 1		
Base imponible	1031,36	
D. IMPORTACIÓN	15,5%	159,86
Tasa de Estadística	0,50%	5,16
Base IVA	1.196,38	
IVA	21%	251,24
Item 2		
Base imponible	430,51	
D. IMPORTACIÓN	3,5%	15,07
Tasa de Estadística	0,50%	2,15
Base IVA	447,73	
IVA	21%	94,02

Item 3		
Base imponible	8281,49	
D. IMPORTACIÓN	2%	165,63
Tasa de Estadística	0,50%	41,41
Base IVA	8.488,53	
IVA	21%	1.782,59
Item 4 y 5		
Base imponible	16.137,31	
D. IMPORTACIÓN	13,5%	2.178,54
Tasa de Estadística	0,50%	80,68
Base IVA	18.396,53	
IVA	21%	3863,26
TOTAL		**$8.639,62**

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 8.639,62) en concepto de Derecho de Importación, Tasa de Estadística e I.V.A. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista. En consecuencia, los intereses

deberán computarse desde el 19/09/2007 hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del C.A.

XIV.- En relación a la extensión de la responsabilidad tributaria de la firma Alba Compañía Arg. de Seguros S.A., para determinar el tope máximo fijado en las Pólizas Nº 351,999 se aseguró a la A.F.I.P.-D.G.A. el pago en efectivo de hasta la suma de $28.500.

Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza, cuando expresa "con demás accesorios…", y art. 5° de las condiciones generales).

XV.- Por todo lo expuesto, corresponde confirma la Resolución N° 1894/12 (DE PRLA) respecto a la multa impuesta a la firma "Industrias Plásticas Celin SACI" por la suma de PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 8.639,62) y modificarla en relación al cargo formulado solidariamente con la aseguradora "Alba Cia. De Seguros S.A.", conforme las liquidaciones realizadas en el considerando **XIII**, y fijarla en PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($8.639,62) al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 19/09/2007 hasta la fecha del efectivo pago. Cabe poner de resalto que respecto del pago de accesorios no rige limitación o tope alguno para el garante en cuanto a su responsabilidad (ver cláusulas particulares de la póliza, cuando expresa "con demás accesorios…", y art. 5° de las condiciones generales).

Por ello, **VOTO POR:**

1) Confirmar parcialmente la Resolución N.º 1894/12 (DE PRLA) recaída en el expediente SIGEA N.º 12197-16091-2005 respecto a la multa impuesta a la firma "Industrias Plásticas Celin S.A." por la suma de PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 8.639,62) y modificarla en relación al cargo formulado solidariamente con la aseguradora "Alba Cia de Seguros S.A.", conforme la liquidación realizada en el considerando **XIII**, y fijarla en PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($8.639,62) al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 19/09/2007 hasta la fecha del efectivo pago.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del derecho adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

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 N.º 1894/12 (DE PRLA) recaída en el expediente SIGEA N.º 12197-16091-2005 respecto a la multa impuesta a la firma “Industrias Plásticas Celin S.A.” por la suma de PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($ 8.639,62) y modificarla en relación al cargo formulado solidariamente con la aseguradora “Alba Cia de Seguros S.A.”, conforme la liquidación realizada en el considerando **XIII**, y fijarla en PESOS OCHO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($8.639,62) al que deberán adicionarse los intereses previstos en el art. 794 del C.A. que se hubieren devengado desde el 19/09/2007 hasta la fecha del efectivo pago.

2) Revocarla parcialmente en cuanto a la exigencia del derecho adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

3) Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.15 14:43:53 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: 2024.02.15 15:16:30 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: 2024.02.16 12:18:42 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: 2024.02.16 12:19:04 -03:00