República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-39205937-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Abril de 2024

Referencia: Expte. N° 32.614-A DONTO S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia B. Sarquis y Horacio J. Segura, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **“DONTO S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación”; Expediente N° 32.614-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 13/16 se presenta la firma “Donto S.A.”, por apoderado e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N°2574/2012, dictada en las actuaciones N°12197-2722-2005 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, mediante la cual se la intima a abonar la suma de $8.056,06 en concepto de multa y $14.079,96 en concepto de tributos por encontrarse incursa en la infracción tipificada por el art. 970 parte de la mercadería amparada mediante la Destinación de Importación Temporal N°03001IT15000095A (la “DIT”). Luego de efectuar una breve reseña de los hechos, menciona que el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) acompañado en instancia aduanera menciona claramente el nombre del insumo que tipifica, que es el mismo indicado en la DIT y en los ulteriores Permisos de Embarque (PE) por los que se exportaron los productos terminados. Explica que dicho documento acredita que la mercadería ingresada temporalmente es la misma que se empleó como insumo en los productos finales exportados. Arguye que la aduana debió controlar no solo la documentación aportada por su parte, sino también sus propios registros y la documentación aduanera original mediante la que se cursaron las distintas destinaciones que descargaron la DIT. Destaca que los PE mediante los cuales se reexportaron productos que contenían a la totalidad de los insumos importados temporalmente mediante el DIT en cuestión fueron presentados ante la Secretaría de Actuación N°5 el 22.05.2008. Expresa que nunca se proveyó su ofrecimiento de prueba documental, mediante la cual solicitaba la remisión de la totalidad de los PE a la dependencia aduanera en donde se encontraren archivados, a efectos de incorporar los mismos a las actuaciones administrativas en original. Menciona que el área de Procedimientos Técnicos desestima la descarga de insumos que estaban correctamente tipificados e individualizados en los PE sobre la base de que existían diferentes “unidades de medida” entre los CTC y los PE que los descargaban. Considera que dicha diferencia de unidades de medida se

debe a un error de Procedimientos Técnicos, puesto que, si se analiza detenidamente el PE en la parte de descarga de insumos importados, se observa que se detallan los metros cuadrados totales de producto final que se exportaron; se individualiza la relación insumo/producto de acuerdo con lo establecido en el CTC y se determina con precisión la cantidad de insumo que fue reexportado una vez incorporado al producto final. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al presente recurso, con costas.

II.- De su lado, en su responde a fs. 25/29, la representante del organismo fiscal solicita el rechazo de la apelación planteada por la actora. Luego de efectuar una negativa genérica, recuerda que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal recae sobre la importadora. Afirma que la infracción por la cual la importadora fue condenada en sede administrativa fue configurada, surgiendo la responsabilidad de la obligación tributaria y de la multa impuesta. Menciona que la recurrente no acredita con la documentación legal pertinente la efectiva cancelación del DIT en trato, teniendo en cuenta el informe obrante a fs. 85 de las actuaciones administrativas, donde se observa que cada uno de los PE presentados para acreditar la cancelación no tipifican la unidad de medida; o no se puede determinar la cantidad embarcada; o no tiene hoja de descarga de insumos. Destaca la importancia de presentar los PE, teniendo en cuenta que, para realizar la pertinente descarga es necesario contar con el CTC y la Declaración Jurada, los cuales son requisitos necesarios en virtud de la Resolución 479/95 en su anexo III, punto 8. Alega que la mentada resolución establece las condiciones y requisitos a fin de cancelar la DIT, donde resalta el detalle de los CTC o copia de los mismos autenticadas por el Despachante de Aduana, cuando no se hubieren publicado en Circular Interna. Explica que el CTC permite conocer la relación insumo/producto, por lo que, al no presentar dicho certificado, no resulta posible efectuar la respectiva descarga, independientemente de las declaraciones juradas que descargarían el DIT. Manifiesta que la no correspondencia del certificado de tipificación con la mercadería declarada en el DIT en trato configura la infracción prevista y tipificada en el art. 970 del Código Aduanero. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero, con costas.

III.- En las condiciones indicadas, la cuestión de autos radica en determinar si 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° 03001IT15000095A, de la firma Donto SA., registrada ante la Aduana de Buenos Aires el 17/01/2003, al amparo del régimen del Decreto 1439/96, con vencimiento del plazo de permanencia el 12/01/2004.

Al respecto, cabe hacer notar 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.

IV.- Así las cosas, es imperioso recordar que el artículo 250 del CA 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.

Asimismo, 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.**

En ese sentido, resulta dable 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.

De igual manera, debe ponderarse que, 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, 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 DIT (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 DIT –eventualmente por cantidades parciales del mismo hasta llegar a la totalidad debida– en el o los PE) 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.

V.- A estas alturas, previo a determinar si la actora dió cumplimiento o no a las obligaciones que asumió al momento de importar temporariamente la mercadería aquí comprometida, resulta menester efectuar ciertas aclaraciones referidas a **la importancia del CTC** en los regímenes de importación temporaria.

Al respecto, 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 CTC expedido por la Secretaría de Industria.

Concretamente, establecen: “El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC). 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).

De lo apuntado, se sigue que la presentación del CTC 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. Es que, en efecto, 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.

Más aún, el formulario conforme al cual los CTC 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 CTC, debe indicarse tanto la PA 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 PA.

En definitiva, de todo ello se desprende que **la relación insumo-producto establecida/certificada en el CTC se refiere particularmente a la mercadería y a la PA que en él se detalla.** Precisamente, 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) que la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los PE.

A fin de cuentas, 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 CTC ***"al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero"*** (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96).

VI.- A la luz de lo enunciado, se vislumbra la necesidad de realizar un examen de los documentos obrantes en la presente causa a fin de verificar si los mismos resultan suficientes para acreditar el cumplimiento de la normativa anteriormente mencionada, como así también de la cancelación total del DIT bajo análisis.

VII.- Con relación a ello, a fs. 27/28 surge copia del CTC definitivo N° S01-02050009/02 emitido por la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, donde se detalla la relación insumo/producto de la mercadería importada mediante la DIT.

En cuanto a los PE acompañados, observo que la mercadería importada temporariamente se encuentra parcialmente reexportada, tal como se detalla del análisis de la descarga de insumos que se acompaña como Cuadro Anexo - Planilla de descarga (embebida a la presente).

VIII.- Conforme surge del análisis realizado, de los 27.000 Kg correspondientes a los insumos importados temporalmente mediante la DIT N°03001IT15000095A, se desprende que solo se han reexportado 23.723,79 Kg mediante los PE detallados en la descarga efectuada, quedando pendientes de cancelación 3.276,21 Kg. Dicho saldo remanente no ha sido acreditado mediante la documentación analizada por este tribunal, como así tampoco se ha justificado el mismo por parte de la actora, la cual se limita a exponer

que la DIT se encontraba totalmente cancelada. Ante esto, considero que no se ha logrado demostrar el cumplimiento total del régimen respecto de parte de la mercadería importada temporalmente y, por consiguiente, se han producido los efectos tributarios e infracciónales legalmente previstos al respecto (arts. 274 y 970 del C.A.).

IX.- 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 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.

X.- En relación con 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.

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

DIT 03001IT15000095A

Concepto	**%**	**Importe**
Base Imponible		$ 2.382,64
Derechos de Importación	11,5	$ 274
Tasa de Estadística	0.50	$ 11,91
Base IVA		$ 2.668,55
IVA	21	$ 560,39
TOTAL		**$ 846,30**

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de $ 846,30 Todo ello, sin perjuicio de los intereses devengados desde los 10 días de la notificación de la corrida de vista hasta la fecha de su efectivo pago, en los términos del art. 794 del CA.

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

1. Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 2574/2012, dictada en las actuaciones N°12197-2722-2005 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que la multa adeudada asciende a $ 846,30, mientras que los tributos adeudados ascienden a $846,30. Revocarla en cuanto a la exigencia del pago de Derecho Adicional, IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias.
2. Costas por sus respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero 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 N° 2574/2012, dictada en las actuaciones N°12197-2722-2005 por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que la multa adeudada asciende a $ 846,30, mientras que los tributos adeudados ascienden a $846,30. Revocarla en cuanto a la exigencia del pago de Derecho Adicional, IVA Adicional e

Impuesto a las Ganancias.

2. Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.04.17 11:02:22 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: 2024.04.17 12:15:52 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: 2024.04.17 14:42:38 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: 2024.04.17 14:43:51 -03:00