Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-61841250-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 34.970-A - MAGALCUER S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"MAGALCUER S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 34.970-A.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución DE PRLA N° 4471/2013 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 09/08/2013, en la actuación SIGEA N°12210-6863-2009, en cuanto resuelve condenar a la firma MAGALCUER S.A. al pago de una multa equivalente a $ 5.604,75 y formularle cargo, conjuntamente a la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. en concepto de tributos adeudados por U$S 1.578,79, atento a encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 05 073 IT14 003063 X, con vencimiento el 15/11/2006.

II.- <u>Fundamentos de la apelación:</u> A fs. 28/31 se presenta por apoderado MAGALCUER S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aquí apelada. En primer término, entiende que el límite de apelación en cuanto al monto resulta inconstitucional. En lo sustancial, sustenta su pretensión en el cabal cumplimiento del régimen legal al que se adhirió. Explica que la mercadería fue debidamente reexportada a través del permiso de embarque N° 06 073 EC03 010106 F. Precisa que el servicio aduanero no constató en sus propios registros la cancelación de la DIT. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 41/47 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto y, posteriormente, acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar un relato de los hechos de la causa, formula una negativa genérica. Sostiene que la carga de la prueba recae sobre la

importadora. Asevera que quedó comprobado que la actora no cumplió con las obligaciones a su cargo y que ello habilita el reproche infraccional. Se expide acerca de la obligación de responder en cabeza de la aseguradora, dado que se configuró el siniestro, frente al aludido incumplimiento. Defiende la liquidación tributaria y cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12210-6863-2009 se inician a fs. 1/3 con el acta de denuncia N° 551/09. A fs. 4 se agrega el sobre contenedor de la destinación en trato. A fs. 6 y 7 se efectúan el aforo de la mercadería y la liquidación de tributos. A fs. 14 y vta. se encuentra la póliza N° 494433. A fs. 17 luce nueva liquidación de tributos y multa. A fs. 20 se dispone instruir sumario y correr vista de lo actuado, en fecha 06/12/2010 (notificado a fs. 23). A fs. 24/47 se presenta la actora, contesta vista y aporta documentación. A fs. 49 luce la Nota N° 9777/2011 (SE PTEZ). A fs. 50 se rectifica la corrida de vista y se notifica a las partes (fs. 51/52). A fs. 53/57 y 58 se presentan la actora y la aseguradora y contestan vista. A fs. 60/68 se agregan constancias del Registro de Infractores. A fs. 69/71 obra la resolución aduanera apelada y a fs. 74/75 las constancias de su notificación. A fs. 76 la aseguradora acredita el pago de los tributos, generándose la liquidación manual N° LMAN 073 IT14 003063 X (fs. 81).

V.- Que a fs. 50 se declaró la causa como de puro derecho. En fecha 31/05/2024 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2024-57346618-APN-VOCXXI#TFN). En fecha 02/06/2024, pasan a sentencia (IF-2024-57575178-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que la cuestión de autos radica en determinar si se ha configurado la infracción prevista en el art. 970 del C.A. en relación a la mercadería importada temporalmente mediante la destinación antes referida.

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”*. 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 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.**

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 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 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.) permite 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.

VII.- 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 a cuyo amparo se autorizó la operación en trato establece en su artículo 14 que *"El beneficiario del presente régimen deberá obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes, indicando si estos últimos tienen valor comercial. El importador deberá sustituir esta declaración jurada por el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en el momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero."*

Que, en correlación, el siguiente artículo dispone que *"(…) La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS tramitará las declaraciones juradas de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por los beneficiarios del régimen y emitirá el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC—. Dicho certificado mantendrá su validez mientras no cambie la relación insumo-producto declarada. A los efectos enunciados en el párrafo anterior, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS SERVICIOS PUBLICOS queda facultada para solicitar a los organismos oficiales correspondientes, atento su especialización y competencia en la materia, la realización de los estudios técnicos necesarios a fin de emitir el correspondiente Certificado de Tipificación y Clasificación. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS emitirá el Certificado de Tipificación y Clasificación —CTC— en la medida en que la Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes cumpla con los requisitos técnico-administrativos que se estipulen. La SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y MINERIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS enviará copia de los Certificados de Tipificación y Clasificación emitidos a la ADMINISTRACION NACIONAL DE ADUANAS dependiente de la SECRETARIA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS,*

la que a su vez los comunicará a las Aduanas de todo el país.(…)"

Que el CTC es el documento 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 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 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 CTC 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.

VIII.- 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 de la destinación en estudio, o, si por el contrario, existe "saldo" de mercadería en infracción.

Que en el caso de autos, la firma MAGALCUER S.A. importó-mediante la DIT N° 05 073 IT14 003063 X- 1.635 unidades de cintas de algodón bajo la P.A. N° 5806.31.00.

Que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, se desprende que el permiso de embarque N° 06 073 EC03 010106 F (cuya copia luce a fs. 30/44) alude en su hoja de descarga a la solicitud de CTC N° 06108432/99 (CTC 9655/99).

Que dicha solicitud dio lugar al CTC N° 9655/99 aplicable para la mercadería importada bajo la P.A. N° 5806.31.00 y para el producto exportado bajo la P.A. N° 6217.10.00, ***la que no coincide con la del producto exportado por el permiso de embarque aludido (4203.30.00).***

Que esta circunstancia fue advertida por la Sección Procedimientos Técnicos a fs. 49 que puntualizó que *"…no sería de aplicación el CTC de fs. 47 en virtud de que la NCM del producto final a exportar no coincide con la declarada en la destinación de Exportación 06073EC03010106F…"*

Que por las razones aludidas no cabe más que confirmar la resolución aduanera apelada.

IX.- Que sin perjuicio de ello, corresponde referirme a la multa impuesta, que según se desprende de la resolución apelada, a los fines de determinar el quantum, se tuvieron en cuenta las impresiones de pantalla del Registro General de Infractores obrantes a fs. 60/68 de las actuaciones administrativas, de la que resultarían antecedentes infraccionales (razón por la cual se graduó la pena en 5 veces).

Al respecto cabe destacar que, según resulta de las referidas constancias, las resoluciones con condena

por infracciones-excepto el caso de fs. 68- han quedado firmes en los años 2009 y 2010, es decir, con posterioridad a la comisión de la infracción de autos.

En tal situación, no puede afirmarse que se dé la situación de reincidencia a que alude el art. 927 del Código Aduanero, que considera que se es reincidente cuando con posterioridad a una condena firme, cometa una nueva infracción o delito aduanero. Aunque el art. 915 del Código Aduanero, solo requiere tener en cuenta entre otros aspectos a los antecedentes del imputado, sin mencionar de manera específica a la "reincidencia" como concepto técnico, estimo que las situaciones expresadas en el párrafo anterior pueden ser tenidas también cuenta como un mero antecedente, aunque sin poder equipararse en su evaluación, que no reviste la misma importancia, al supuesto de "reincidencia".

Al respecto debe recordarse que la Corte Suprema ha dicho que *"…son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos' 290:202, 5º considerando y sus citas)"* ("SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores", del 27/12/88, Fallos, 311:2779).

Por ello, la graduación de la sanción debe ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias que, en la convicción del intérprete -juez administrativo, permitan encontrarla configurada y en los antecedentes computables que puedan endilgársele al infractor.

En consecuencia, la multa debe fijarse en una vez y media (1 y 1/2).

X.- Que en relación a los tributos, cabe precisar que la actora no cuestionó la liquidación formulada y obra a fs. 81 de las actuaciones constancia de pago de los mismos por parte de la aseguradora y se generó la liquidación manual registrada bajo el N° LMAN 073 IT14 003063 X.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4471/2013 la cual condena a la actora **MAGALCUER S.A.** al pago de una multa, la que se reduce a una vez y media (1 y 1/2) el importe de los tributos, la que asciende a la suma de **PESOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y UNO CON 42/100 CVOS. ($ 1.681,42)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado dentro del plazo establecido la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 05 073 IT14 003063 X. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 30% a cargo de la actora importadora y en un 70 % a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR el artículo 3° de la Resolución DE PRLA N° 4471/2013 teniendo presente el pago de los tributos efectuado por la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. e imputado mediante LMAN 073 IT14 003063 X. Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal preopinante.

II.- No obstante, en cuanto a la atenuación de la multa impuesta, encuentro que, si bien coincido con mis colegas respecto de que se verifica un exceso de punición en el caso de estudio como consecuencia de antecedentes infraccionales no aplicables al presente caso, mantengo la opinión expresada en otros precedentes y anteriormente en doctrina respecto de la imposibilidad de sustituir a la autoridad administrativa en el ejercicio de sus facultades discrecionales. Ello así, por cuanto, si bien cabe reconocer al juez autoridad para verificar el cumplimiento de los elementos reglados y descalificar a la administración cuando deja de observarlos, ello no implica que el juez se encuentre autorizado para suplir el silogismo practicado por ella, salvo que las premisas que lo componen se encuentren puramente regladas, en cuyo caso, el juez vería reducido su papel a activar el supuesto de hecho previsto en la norma (Cfr. La potestad sancionadora de la Administración y su control judicial de cara a la realidad normativa, ED-DCCLXIV-708). Conforme a lo señalado, encuentro que debe revocarse el acto administrativo y devolver las actuaciones para que la administración vuelva a dictar un acto sancionatorio conforme a las pautas establecidas en el fallo.

III.- En relación con la exigencia tributaria, adhiero a lo resuelto por el Vocal preopinante.

Por lo expuesto, VOTO POR:

1).- Revocar el art. 1º de la Resolución DE PRLA Nº 4471/2013, el cual condena a la actora MAGALCUER S.A. al pago de una multa por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, y devolver las actuaciones a la DGA a fin de que dicte un acto sancionatorio conforme a las pautas establecidas en el Considerando II del presente voto.

2).- Confirmar el art. 3º de la Resolución DE PRLA N° 4471/2013, teniendo presente el pago de los tributos efectuado por la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. e imputado mediante LMAN 073 IT14 003063 X

3).- Las costas se imponen conforme los respectivos vencimientos.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1).- CONFIRMAR PARCIALMENTE el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 4471/2013 la cual condena a la actora importadora **MAGALCUER S.A.** al pago de una multa, la que se reduce a una vez y media (1 y 1/2) el importe de los tributos, la que asciende a la suma de **PESOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y UNO CON 42/100 CVOS. ($ 1.681,42)** por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 970 del Código Aduanero, por no haber regularizado dentro del plazo establecido la totalidad de la mercadería ingresada temporariamente mediante el DIT N° 05 073 IT14 003063 X. Costas conforme los respectivos vencimientos, las que resultan en un 30% a cargo de la actora importadora y en un 70 % a cargo del Fisco.

2).- CONFIRMAR el artículo 3° de la Resolución DE PRLA N° 4471/2013 teniendo presente el pago de los tributos efectuado por la aseguradora CHUBB ARGENTINA DE SEGUROS S.A. e imputado

mediante LMAN 073 IT14 003063 X. Costas a cargo de la actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.06.11 18:48:27 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.06.11 20:32:01 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: 2024.06.12 11:00:28 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.12 11:02:04 -03:00