Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-65711519-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 24 de Junio de 2024

Referencia: Expte. N° 32.509-A CIBASA S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **"CIBASA S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación"**, **expediente N° 32.509-A**,

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I. A fs. 143/149vta. la Sala II de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y dejó sin efecto la sentencia apelada en cuanto declaró nulo el auto de sumario y declaró prescripta la acción del Fisco para imponer penas y perseguir el cobro de tributos. En dicho sentido, reenvía los autos a este Tribunal a efectos de que se pronuncie respecto al fondo de la cuestión discutida en autos.

II. En atención al estado de los presentes actuados y, particularmente, a lo resuelto por la Alzada, corresponde a esta instancia pronunciarse respecto al recurso de apelación interpuesto por la firma "Cibasa S.A." contra la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en el expediente SIGEA N° 12195-915-2017 (Ex ADGA 6085144-737-2005) mediante la cual la condena a una multa por la suma de $11.804,62 y una diferencia en concepto de tributos por $28.459,44 por la infracción al art. 970 del C.A. con relación a la mercadería documentada bajo el DIT N° 01 001 IT14 000878G.

III.- La recurrente manifiesta que la mercadería importada temporalmente fue reexportada en su totalidad mediante los permisos de embarque nros. 01 001 EC03 005768 J, 01 001 EC03 011600 Y, 01 001 EC03 006363 K, 01 001 EC03 007596 T y 02 001 EC03 002692 D. Expresa que se acompañó toda la documentación que da cuenta de ello ante el servicio aduanero, esto es: la declaración jurada de cancelación de Importaciones temporales y los CTC que establecen la relación insumo/producto y aun así se la condenó, por lo que considera que la resolución no tiene razón de ser. En subsidio, solicita se aplique el art. 898 del C.A. por si se presenta una duda razonable sobre la infracción, que se resuelva a su favor. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

IV.- A fs. 33/38 contesta el traslado conferido la representante fiscal, que luego de hacer una negativa genérica, se explaya sobre los actuados aduaneros. Afirma que la carga de la prueba recae sobre el importador, quien debe impulsar el proceso a los fines de que el juzgador llegue a la conclusión que pretende. Hace hincapié en que la sanción impuesta es ajustada a derecho, ya que se condice con el perjuicio ocasionado de la mercadería ingresada al país sin el pago de tributos correspondientes. Cita jurisprudencia. Rechaza la aplicación del art. 898 del C.A., ya que no hay duda sobre su incumplimiento y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

V.- A fs. 103/119 obra la sentencia dictada por esta Sala "G" y a fs. 143/149vta. se agrega la sentencia de la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal por medio de la cual se dejó sin efecto la primera y se ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento.

VI.- Del analisis de las constancias de las actuaciones administrativas nro. SIGEA N° l2034-384-2006 (Ex ADGA . 608514-737-2005) a fs. 1 obra el acta de denuncia formulado contra la firma CIBASA S.A. por la presunta infracción a los arts. 970 del C.A. en relación al DIT 01001IT14000878 G cuyo original se encuentra agregado a fs. 4. A fs. 6 se instruye sumario y se remite a la División RAMO B a fin de que informe valor en aduana de la mercadería, posición arancelaria y demás tributos que gravaren su importación, obrando dicho informe a fs. 8. A fs. 9 se solicita a la Sección Procedimientos Técnicos que declare si la mercadería importada temporalmente habría sido regularizada en tiempo y forma mediante los P.E. Nros. 01 001 ECO3 005768J, 01 001 ECO3 011600Y, 01 073 ECO3 006363 K, 01 073 ECO3 007596 T y 02 001 ECO3 002692 D. A fs. 10 mediante la Nota nro. 3247/2011 se informa que no puede determinarse si la destinación se encuentra cancelada por no encontrarse agregadas las Facturas Comerciales de los Permisos de Embarque, ya que son mercadería de diferentes dimensiones y no es posible establecer la relación Insumo-Producto. A fs. 11 y 12 glosa la liquidación de tributos y multa como también el *print* de pantalla de consulta de garantía global. A fs. 13 se corre vista a la importadora y a la compañía aseguradora, notificándose el 20/07/2011 la garante y el 15/07/20111a firma CIBASA S.A. A fs. 20/27 y 28/64 contestan vista ambas partes, las que se tienen por presentadas a fs. 67, se ordena a la Sección Control de Garantías que remita original o copia de la póliza nro. 1536429 y a la Sección Procedimientos Técnicos que informe si la situación de la mercadería ingresada por el despacho nro. 01 001 IT14 000878G habría sido regularizado. Mandas cumplidas a fs. 69 a través de la nota Nro. 7972/11 (SE PRTE) y mediante el alcance N° 608514-737-2005/1 se acompaña copia certificada de la garantía 5439F. A fs.74/77 se agregan *prints* de pantalla del Registro de Infractores y a fs. 78/81 la Resolución nro. 8920/2011 apelada en autos.

VII.- Sentado lo que antecede, corresponde señalar que mediante el **D.I.T. Nº 01001IT14000878 G**, la firma Cibasa S.A. documentó la importación temporaria para transformación (Decreto 1439/96) de: "Plastificados –Los demás policloruros de vinilo: POLIMEROS DE CLORURO DE VINILO O DE OTRAS OLE – FINAS HALOGENADA, EN FORMAS PRIMARIAS", bajo la P.A. 3904.22.00.000L por la cantidad de 10.000 unidades.

Surge de las actuaciones administrativas, que la Aduana formuló denuncia contra la firma importadora 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 menciondo, toda vez que no se puede determinar la Relación Insumo/Producto utilizada en los documentos

afectados.

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 (no discrimina el diámetro especifico de PVC plastificado importado) y el producto detallado en la hoja complementaria de los permisos de embarque Nros 01 001 ECO3 005768J, 01 001 ECO3 011600Y, 01 073 ECO3 006363 K, 01 073 ECO3 007596 T y 02 001 ECO3 002692 D. Del mismo modo, tampoco puede relacionarse a través de los CTC acompañados (Nros. Sol.061-002832/01, CTC N° 5246/02 y 061-009452/01 CTC N° 5253/02) ya que para la posición arancelaria 3904.22.00 que detalla se describen diferentes diámetros de PVC plastificado.

Atento lo examinado y teniendo en cuenta la prueba acompañada por la actora ante esta instancia como base de su defensa no resulta ser suficiente para desvirtuar la condena, en virtud a que, de las facturas que se agregan a fs. 6/11 de autos no surge número de artículo o código de producto de la mercadería importada temporalmente, 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 01 001 IT14 000878 G que incluyó, entre otros conceptos, derecho adicional, IVA Adicional y percepción del Impuesto a las Ganancias (ver liquidación de fs. 11 de las act. adm.).

XI.- Sentado lo que antecede, en cuanto aquí es de estricto interés, cabe consignar en relación al Derecho Adicional, 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:

DIT 01001IT14 000878G

Valor en Aduana 20.283,55 x TC 1,40= 28.396,97

D. de Importación	16,5%	4.685,50	
Estadística	0,50%	141,98	
Base de IVA			33.224,45
IVA		6.977,14	
TOTAL:		**11.804,62**	

Tributos $ 11.804,62

Así las cosas, los tributos adeudados por la mercadería en infracción ascienden a la suma de PESOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CUATRO CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($11.804,62), en concepto de Derechos 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 (notificación efectuada el 15/07/2011 según constancias de correo de fs. 19 de las actuaciones administrativas), hasta la fecha de su efectivo pago en los términos del art. 794 del C.A.

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

1) Confirmar el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005) por el jefe de departamento Procedimientos Legales

Aduaneros, declarando que la multa adeudada asciende a la suma de PESOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CUATRO CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($11.804,62).

2) Confirmar parcialmente el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005) por el jefe de departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CUATRO CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($11.804,62) con más los intereses previstos en el art. 794 del C.A. hasta la fecha del efectivo pago.

3) Revocar de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en la Actuación Nº SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005 en relación a los rubros del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

4) 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 el art. 1° de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005) por el jefe de departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que la multa adeudada asciende a la suma de PESOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CUATRO CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($11.804,62).

2) Confirmar parcialmente el art. 3° de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en las actuaciones SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005) por el jefe de departamento Procedimientos Legales Aduaneros, declarando que los tributos adeudados ascienden a PESOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CUATRO CON SESENTA Y DOS CENTAVOS ($11.804,62) con más los intereses previstos en el art. 794 del C.A. hasta la fecha del efectivo pago.

3) Revocar de la Resolución DE PRLA N° 8920/11 dictada en la Actuación Nº SIGEA N° 12195-915-2007 (Ex ADGA 608514-737-2005 en relación a los rubros del Derecho Adicional, I.V.A. Adicional e Impuesto a las Ganancias.

4) Costas por sus respectivos vencimientos.

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.06.19 14:43:07 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: 2024.06.21 10:17:40 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: 2024.06.24 12:08:22 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: 2024.06.24 12:08:47 -03:00