Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-71476721-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Julio de 2024

Referencia: SENTENCIA - Expediente N° 34.979-A - COAFI 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 **"COAFI S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expediente N° 34.979-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° 3426/2014 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 17/06/2014, en la actuación SIGEA N°12073-88-2005, en cuanto resuelve condenar a la firma COAFI S.A. al pago de una multa equivalente a $ 5.991 y formularle cargo en concepto de tributos adeudados por $ 17.276,43, atento a encontrarla responsable de la infracción prevista en el art. 970 del C.A., en relación a parte de la mercadería importada temporariamente mediante la operación N° 01 001 IT14 5245 W, con vencimiento el 19/09/2004.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: A fs. 9/15 se presenta por apoderado COAFI S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución aquí apelada. En primer lugar, aduce que el auto de apertura carece de los requisitos esenciales previstos en el art. 1094 del C.A. y que resulta inhábil para producir los efectos que la legislación aduanera le atribuye. Como consecuencia, opone la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos e imponer penas. Agrega que el procedimiento sumarial se desarrolló excediendo todo plazo de razonabilidad, con afectación del derecho constitucional a obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas. Cita el precedente de la CSJN en el caso "Lociser". Explica que la aduana no incorporó la documentación original de la destinación en trato, ni copias certificadas, lo que deriva en la imposibilidad de constatar cuestiones determinantes a los fines de la infracción que se le endilga. Subsidiariamente, explica que, mediante los permisos de embarque Nros. 01 001 EC03 027313 W, 03 001 EC03 015311 T, 03 001 EC03 016690 H, 04 001 EC04 000173 V y 04 001 EC04 000211 Y.

Aclara que, si bien el CTC N° 9511/99 posee una P.A. diferente a la documentada, ello se debe a que existió un cambio en la nomenclatura, ocurrida entre la fecha de otorgamiento del CTC y aquella en la que se oficializaron los despachos. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 27/29 se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso interpuesto y acompaña las actuaciones administrativas. Luego de efectuar un relato de los hechos de la causa, formula una negativa genérica. A continuación, afirma que la resolución apelada resulta ajustada a derecho y que el procedimiento fue desarrollado en legal forma. Puntualiza que, toda vez que la firma no cumplió con las obligaciones a su cargo, se afectó la finalidad del régimen de excepción al que se adhirió. Explica que pesa sobre la actora la carga de la prueba del cabal cumplimiento de las obligaciones asumidas. Asevera que las infracciones son de naturaleza objetiva y que no necesita de la intencionalidad para su configuración. 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° 12073-88-2005 se inician a fs. 2/8 con las impresiones de pantalla de la consulta de la destinación en trato. A fs. 21/38 se agrega documentación vinculada a la cancelación de la destinación aludida. A fs. 40 se formula liquidación de multa y tributos. A fs. 44 s e agrega acta de denuncia N° 314/04. A fs. 51 se agrega el aforo de la mercadería. A fs. 56 se realiza nueva liquidación de multa y tributos. A fs. 62 y vta., en fecha 20/07/2009, se dispone instruir sumario y correr vista de todo lo actuado. A fs. 69/85 la actora formula descargo y adjunta documentación. A fs. 92/95 se agregan constancias del Registro de Infractores. A fs. 96/97 luce la resolución aduanera, notificada a fs. 99 vta. A fs. 100/101 la actora da cuenta del recurso interpuesto ante este Tribunal y acompaña Formulario F4.

V.- Que a fs. 32, en fecha 06/06/2017 se abrió la causa a prueba. A fs. 52 se certificó la prueba producida y se declaró cerrado el período probatorio. En fecha 28/05/2024 se elevan los autos a la Sala “G” (PV-2024-55660521-APN-VOCXXI#TFN) y, en la misma fecha, se ponen para alegar. Por IF-2024-66744986-APN-VOCXXI#TFN, en fecha 26/06/2024, pasan a sentencia.

VI.- Que en primer lugar, corresponde analizar el auto de apertura, a efectos de advertir si resulta apto para surtir los efectos que la ley le atribuye.

Que razonablemente, para poder tener el referido efecto interruptivo y/o suspensivo, el acto -en el caso, el auto de apertura del sumario- debe claramente ser válido, siendo para ello necesario que reúna todos los elementos formales y materiales que determina la normativa vigente.

Que es el art. 1094 del C.A. el que establece todas las exigencias que debe cumplir la resolución que dispone la apertura del sumario, y en este sentido dispone que el mismo *“...determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando se lo considerare necesario; d) la liquidación*

de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados."

Que, de la compulsa del auto de apertura del sumario se advierte que cumple con los extremos legales exigidos por el art. 1094 del C.A. para que se constituya válidamente y surta los efectos que la legislación aduanera atribuye.

Que, en efecto, del cotejo de las actuaciones administrativas surge que se determinó, en forma previa al auto de apertura, el aforo de la mercadería (fs. 51) y la liquidación de los tributos (fs.40).

Que es por ello que el auto de apertura resulta válido, en los términos de las consideraciones antes reseñadas.

VII.- Que cabe en este punto analizar el planteo de prescripción opuesto por la actora relativo a las acciones en cabeza del Fisco para perseguir el cobro de los tributos e imponer sanciones.

Que, en tal sentido el art. 803 del C.A establece que: *"Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"*, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (art. 804 del C.A.).

Que no existe controversia en el caso respecto a que la infracción (hecho generador de la obligación tributaria) se habría cometido el **19/09/2004**. Y, por ende, no está controvertido que el comienzo del plazo quinquenal de la prescripción de la que se trata ha comenzado a correr el **01/01/2005** y que el mismo vencía el **31/12/2009**.

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 en fecha **20/07/2009** (ver fs. 62 de las act. adm.), hasta ese momento habían transcurrido 4 *años, 6 meses y 20 días* del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse *5 meses y 11 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, 20/07/2009) "… *hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión;...".*

Que, previamente a que se cumpla el plazo prescriptivo, aquel fue interrumpido con la notificación de "... *la liquidación tributaria aduanera"* efectuada con la notificación de la resolución aduanera apelada (en fecha **23/07/2014**).

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde rechazar el planteo, sin costas, atento al tratamiento conjunto con el fondo de la causa.

VIII.- Que el temperamento a adoptar respecto a la prescripción de la acción para imponer sanciones resulta idéntico, a la luz del análisis que a continuación se efectúa. Que, tal como ya se señaló con

anterioridad, siendo que el vencimiento de la temporal en trato operó el **19/09/2004** (fecha de comisión de la infracción), conforme la legislación aplicable el plazo de prescripción de 5 años para imponer penas (conf. art. 934 del C.A) comenzó a correr el día 01/01/2005. Posteriormente, el plazo fue interrumpido por el dictado del auto de apertura de sumario **(de fecha 20/07/2009).** Es decir que el nuevo plazo quinquenal comenzó a correr a partir del día **21/07/2009**, finalizando el **21/07/2014.**

Que es por ello que, tal como surge del referido cómputo de plazos, al momento de la emisión del acto atacado **(17/06/2014)**, no había operado la prescripción de la acción en cabeza del Fisco para imponer sanciones y, como consecuencia, corresponde rechazar la excepción de prescripción, sin costas, en orden al tratamiento conjunto con el fondo de la cuestión.

IX.- 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.

X.- 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 C.T.C. 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 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 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 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. S.I.C. Nro. 18/92) la Aduana puede determinar si los insumos importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

XI.- 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 mediante la destinación bajo análisis, oficializada el 03/10/2001 la actora importó, bajo el régimen del Decreto N° 1439/96, 216.000 kgs. de politereftalato de etileno, correspondiente a la P.A. 3907.60.00.

Que cabe precisar que, como surge de los términos de la denuncia adjunta a fs. 44, así como de la propia resolución puesta en crisis, **únicamente se consideró en infracción 5734.88 kgs. de la mercadería importada.**

Que la actora manifiesta que *"…el saldo supuestamente no reexportado y denunciado por el servicio aduanero se corresponde con el exportado a través del permiso de embarque N° 03 001 EC03 016690 H. Al respecto, es necesario poner de manifiesto que la firma tenía tipificada la mercadería y correctamente la relación insumo producto por la Res. 72/92 con fecha febrero de 1007 por la PA 6002.93.00-que es la que correspondía a ese momento-. Con fecha 3/05/2002 se publicó en el BO y empezó a regir la tercera enmienda en la que dicha posición se convertía en la 6006.31 y 6006.32-que son las que se declararon en el permiso de embarque cuestionado que se oficializó el 10/07/2003"* (cfr. fs. 13 vta. del escrito de apelación)

Que el permiso de embarque aludido posee las P.A. Nros. 6006.31 y 6006.32 (cfr. fs. 32/33 de las act. adm.), sin embargo, de la hoja de descarga de fs. 34 surge el CTC N° 9511/99 (y una relación insumo producto de 1.2350000).

Que el referido CTC fue emitido para el producto importado bajo la P.A. N° 3907.60.00 (tereftalato de polieitileno de viscosidad intrínseca inferior a 80 ml/g, incluso con un contenido inferior o igual a 0,5 % de dióxido de titanio) y para el producto exportado "hilado de polyester" (P.A. Nros. 5402.42.00 y 5402.43.00), **que no coinciden con aquellas incluidas en el CTC consignado en el permiso de embarque analizado.**

Que por esa razón, no puede considerarse el argumento de la actora relativo al cambio de posición arancelaria, cuestión que fue objeto de prueba en el expediente principal (fs. 46) y que dio lugar a la contestación de oficio emitida por la División Clasificación Arancelaria, emitido en fecha 29/06/2017, **ya que alude a una posición arancelaria diferente-como ya se explicó- de la consignada en el permiso de embarque N° 03 001 EC03 016690 H.**

Cabe asimismo considerar que el permiso de embarque en cuestión fue oficializado en fecha anterior (08/07/2003) a que la actora informara que el resto de la mercadería sería reexportada en el estado en el

que se importó (fs. 10 de las act. adm., en fecha 19/07/2004).

Que por lo expuesto, no cabe más que confirmar la resolución aduanera apelada, con costas a la vencida.

Por todo lo expuesto, VOTO por:

1).-RECHAZAR las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora, sin costas.

2).- CONFIRMAR la Resolución DE PRLA N° 3426/2014 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 17/06/2014, en la actuación SIGEA N°12073-88-2005, con costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al punto 2) del voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).-RECHAZAR las excepciones de nulidad y prescripción opuestas por la actora, sin costas.

2).- CONFIRMAR la Resolución DE PRLA N° 3426/2014 dictada por el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en fecha 17/06/2014, en la actuación SIGEA N°12073-88-2005, con costas a cargo de la actora.

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

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.07.05 13:53:11 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: 2024.07.05 13:57:18 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: 2024.07.08 12:52:10 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: 2024.07.08 12:53:44 -03:00