

Cumplimiento De Las Obligaciones A Cargo De Quien Recibe Un Beneficio Impositivo

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Cumplimiento de las obligaciones a cargo de quien recibe un beneficio impositivo Se revoca la sentencia apelada y se confirma la resolución aduanera impugnada por la que se multó a la empresa actora en los términos del art. 970 del código aduanero y determinó la obligación tributaria. En Buenos Aires, a los 22 días del mes de noviembre del año dos mil dieciséis, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos caratulados ?Heil Trailer International SA c/ EN - DGA - Resol 5246/12 (expte 12210-2497/05) s/ Dirección General de Aduanas?, expediente nro. 1627/13, y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, el Señor Juez de Cámara, Dr. Carlos Manuel Grecco, dice: I-La señora Juez de primera instancia resolvió a fs. 162/165 admitir la demanda interpuesta por Heil Trailer International SA contra la AFIP-DGA y, en consecuencia, dejó sin efecto la Resolución DE PRLA nro. 5246, dictada el 15/8/2012, por la que se impuso a la empresa actora una multa en los términos del art. 970 del código aduanero y determinó la obligación tributaria, en relación al DIT 02 073 IT 14 001267 J. Las costas fueron distribuidas por su orden.

Para así decidir, efectuó un análisis de las pruebas producidas tanto en sede administrativa como en la causa (reseñadas en el considerando III del fallo apelado) y puso de resalto que la empresa actora acompañó los certificados de solicitud del CTC y los correspondientes anexos, de los que surge la relación insumo producto, sin que la parte demandada los objetara. De allí que entendió aplicable al caso el principio consagrado en el art. 898 del código aduanero, según el cual en caso de duda debe estarse a lo que fuere más favorable al imputado, siendo que ?...una sanción de la naturaleza como la que se pretende aplicar a la actora (infracción al art. 970 del CA) solo puede ser admitida en el caso de que se demuestre claramente y sin lugar a dudas que se encuentran reunidos todos los elementos configurativos del tipo penal y que a quien se le impute la pena sea cabalmente responsable? (v. cons. IV, in fine). II-El pronunciamiento ha sido apelado por el Fisco, cuyo recurso fue concedido libremente a fs. 167 y fundado a fs. 174/178, y sus agravios replicados a fs. 180/183. En sus quejas, sostiene que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de importación temporaria recae sobre la importadora y que de las constancias de la causa no surge que la actora hubiera demostrado que cumplió con las obligaciones asumidas. Objeta también la aplicación al caso del principio ?in dubio pro reo?, puesto que no se trata de un supuesto de duda sino de falta de actividad probatoria del importador. III-Para el examen de la apelación, cabe comenzar por puntualizar que en las actuaciones administrativas nro. 1220-2497-2005 (a cuya foliatura se hará referencia en este considerando) consta que a fs. 19 se dispone instruir sumario contra la empresa actora por presunta infracción al régimen de destinación suspensiva (art. 970 CA) con relación a la mercadería amparada por el DIT 02 073 IT14 001267 J (v. copia a fs. 36), cuyo vencimiento habría operado el 12/5/2004. Corrida la pertinente vista (fs. 22/24), la empresa formuló su descargo a fs. 26/28vta., manifestando que las 30 unidades importadas temporalmente fueron utilizadas para la fabricación de semirremolques tanques y reexportadas para consumo dentro del plazo fijado, de acuerdo a siete permisos de embarque (individualizados a fs. 27 y acompañados en copia a fs. 43/78); aportó también copia de la declaración jurada para cancelación de importaciones temporales y de la CTC nro. 1141 ?correspondiente a todos los permisos de embarque aquí involucrados?, presentadas oportunamente (v. fs. 80/92).

Examinada la prueba documental aportada por la Sección Procedimientos Técnicos de la Aduana de Ezeiza, ésta determinó que: (a)8 unidades fueron canceladas por el PE 02001EC03012208U descarga 4 unidades y el PE 02001EC03012191V descarga 4 unidades, resultando de aplicación la solicitud de CTC nro. 0164074/02; (b)8 unidades fueron canceladas por el PE 02001EC03013099G descarga 4 unidades y el PE 02001EC03012649G descarga 4 unidades, aplicando solicitud de CTC nro. 0165182/02; (c)con relación a los PE 03008EC03000041U (6 unidades); 03001EC015499N (4 unidades) y 03001EC03017131V (4 unidades), se informa que en ellos ?no se hace referencia en hoja complementaria de cada PE a la solicitud de CTC o CTC definitivo contra el cual efectuar el cruce, en base a la relación insumo/producto, para determinar de corresponder, la cancelación del resto del DIT, quedando de esta manera 14 unidades que no se cancelarían y quedarían en infracción, con lo cual para regularizar este saldo pendiente, sería necesaria la agregación a los presentes actuados de la hoja de descarga de insumos de cada PE y del CTC correspondiente para el cruce definitivo de la temporal en trato? (v. fs. 97, último párrafo). Con fundamento en ello y en la falta de aporte de la documentación respectiva, a fs. 113/115 el Fisco dictó resolución absolviendo parcialmente a la empresa actora por los PE que mencionados en los apartados (a) y (b) y condenando al pago de una multa en los términos del art. 970 CA respecto de la mercadería no reexportada, formulando cargo por aquella y por los tributos e intereses correspondientes. IV-Así reseñados los

antecedentes de la causa, importa destacar que, en el caso, y distintamente a lo afirmado en la sentencia (cons. IV, fs. 164), la resolución aduanera no se fundó en la ausencia de presentación del CTC, sino en que los permisos de embarque individualizados en el punto c) del considerando III de la presente, por los que se pretendía descargar 14 de las unidades importadas temporariamente, no resultaron idóneos para tener por cumplida la reexportación, por no haber sido individualizado en el cuerpo de dicho instrumento el CTC o su solicitud contra la cual efectuar el cruce de datos a fin de determinar la relación insumo/producto. De allí que el argumento utilizado por la señora Juez de primera instancia (v. cons. IV, primer párrafo, fs. 164) resulte insuficiente para acoger favorablemente la demanda. V-Para resolver el caso, por el contrario, se debe tener presente que el decreto 1439/96 - régimen de importación temporaria con transformación, norma bajo la cual se oficializó la mercadería objeto de este juicio- exige que el importador obtenga un Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) a fin de cancelar la importación temporaria ante el servicio aduanero (art. 14), instrumento que permite establecer la relación insumo-producto y la existencia, o no, de sobrantes, residuos o mermas, de forma tal que la mercadería importada temporalmente queda vinculada con el producto reexportado a través del proceso productivo denunciado. Asimismo, la Resolución (ex ANA) 479/95 (reglamentación aplicable a las operaciones bajo examen) establece que el beneficiario del régimen deberá observar estrictamente (punto 4) los siguientes requisitos: (a) declaración en el PE del número de CTC y de circular Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos; (b) declaración jurada en el PE que consigne que no se ha modificado la relación producción, consumo, sobrante, pérdidas, residuos y mermas que dieron lugar a dicho certificado o declaración jurada; y (c) se utilizará el formulario en uso del PE, debiéndose consignar, además, lo relativo al CTC, número, año y aduana de registro del DIT y el valor total CIF de la mercadería importada temporariamente. VI-Reiteradamente se ha expresado que la regla de interpretación a seguir en la materia es aquella que destaca la excepcionalidad del régimen que nos ocupa -en atención a que la importación temporal constituye indudablemente una excepción- a resultas de la cual cabe afirmar que, cuando la ley establece una condición a cargo del beneficiario de un régimen de privilegio, ha de exigirse por parte de éste el estricto cumplimiento que aquélla supone, de modo de alcanzar sus fines (cfr. CSJN, doctrina de Fallos: 314:1824; v. CNACAF, esta sala, ?Rodio Panamericana S.A. c/ DGA?, del 30/09/2008? y expte. nro. 41400/14, ?Volkswagen Argentina SA c/ DGA?, del 21/4/2015).

Como corolario de ello, la prueba del cumplimiento de la obligación impuesta en razón del otorgamiento de los beneficios previstos en el régimen de importación temporaria recae en cabeza del beneficiario (cfr. Sala IV de esta Cámara, ?Curtiembre Pelicce SA (TF 9684-A) c/ DGA?, sentencia del 31/8/2004) y a tal fin, la documentación necesaria para acreditar de modo fehaciente la reexportación de la mercadería introducida en forma temporal son los permisos de embarque y certificados de tipificación y clasificación, de forma tal de poder constatar la relación insumo-producto (cfr. sala IV, ?Orandi y Massera SA (TF 19648-A) c/ DGA?, causa 35.392/10, del 15/3/2011, y sus citas, arg. art. 14, dec. 1439/1996). Y si bien se ha señalado que el permiso de embarque no es el único medio por el cual acreditar el cumplimiento de las obligaciones emergentes del régimen de importación temporaria, dado que es posible admitir otros ?que lleven a la indubitable certeza? de que el importador ha satisfecho las obligaciones asumidas, en función de la necesidad de acordar primacía a la verdad objetiva e impedir su ocultamiento formal, como exigencia del adecuado servicio de la justicia que garantiza el art. 18 de la Constitución Nacional (v. Sala IV, ?Glaxo?, expte. nro. 11/2011, del 5/5/2011, que ha quedado firme por decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, expte. nro. G.496.XLVII, de fecha 10/7/2012), es necesario advertir que en dicho caso se había acompañado copia autenticada de los CTC involucrados y producido un informe pericial cuya apreciación en conjunto con las restantes pruebas permitió establecer la ?exacta coincidencia? entre los insumos importados, los productos exportados y los remanentes nacionalizados. VII-En función de las pautas precedentemente expuestas, resulta que, tal como lo sostiene el Fisco en sus agravios, la parte actora no ha acreditado adecuadamente haber cumplido con la obligación de reexportar en término la mercadería temporariamente importada. Es que no es posible admitir la postura de la parte actora y asignar carácter formal a los recaudos establecidos por la Res. (ex ANA) 479/95, fundamentalmente a la exigencia de individualizar en el permiso de embarque del CTC o su solicitud y a la declaración jurada de que la relación que dio lugar a su emisión no ha sido modificada. Recuérdese que los CTC mantienen su vigencia en la medida en que no cambie la relación insumo/producto declarada, art. 15 ?in fine? del decreto 1439/96 y que el actor, al acogerse voluntariamente a un régimen que lo eximía de pagar los tributos, debió cumplir con todas las obligaciones que éste le imponía, entre ellas, afectar correctamente y con carácter de declaración jurada, en cada uno de los permisos de embarque, el CTC correspondiente, del que surja la relación insumo/producto a fin de posibilitar el control por el servicio aduanero que, por otra parte, es fundamentalmente de carácter técnico. Es en el CTC donde se individualiza la mercadería a exportar y se fundamenta el proceso productivo que se realiza, estableciéndose la relación insumo/producto, por lo que su falta de individualización no es meramente formal sino sustancial (v. Sala I de esta cámara, expte. nro. 3427/11, ?Kimberly y Clark Argentina SA (TF 18425-A), del 6/9/2012), debiéndose tener presente que la omisión incurrida impide tener por acreditado el destino dado a la mercadería importada temporariamente, es decir, si efectivamente fue sometida al proceso de transformación que motivó el otorgamiento del régimen (en

el mismo sentido, v. Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, expte. nro. 20642-A caratulado "Agroceitunera SA", sentencia del 7/2/2007 que fue confirmada por la Sala I de esta Cámara mediante pronunciamiento de fecha 7/12/2010, expte. nro. 2.516/08).

VIII-La parte actora no ha explicitado motivo alguno que justifique la falta de mención del CTC aplicable, considerando que se trata de una exigencia aplicable a la totalidad de las operaciones realizadas bajo el régimen del decreto 1439/96 y atento la habitualidad profesional con que operan tanto el exportador como el despachante de aduana, que exige que su actuación se desarrolle con la diligencia propia de su actividad (art. 902 del código civil y 1725 del Código Civil y Comercial de la Nación). Asimismo, cabe señalar que en esta instancia no se ha aportado o propuesto ningún elemento de prueba distinto que el ofrecido en sede administrativa (los permisos de embarque y solicitudes de CTC) que permita determinar si, efectivamente, existe una "exacta coincidencia" entre los insumos importados y los productos exportados (arg. causa "Glaxo", ya citada). Al contrario de lo que afirma la parte actor al replicar los agravios, v. fs. 182- si bien en algunos PE fue listado el insumo como "Guardabarro Plástico Greenflex Negro" (v. fs. 47; 53; 59 y 63 de las actuaciones administrativas), en otros (justamente los PE que no cumplen con las exigencias previstas en el punto 4 de la Res. 479/95) fue detallado simplemente como "Guardabarro" (v. fs. 67; 78 y 78).

IX-No resulta de aplicación al caso el principio "in dubio pro reo", puesto que, si bien una situación de duda en materia de infracciones aduaneras no podría ser resuelta en contra del imputado (arg. art. 898, CA), para alcanzar el beneficio de obtener la absolución por imperio de aquella disposición es preciso que existan elementos de juicio que pongan suficientemente en duda el acaecimiento del hecho o la responsabilidad del imputado en su producción (cfr. Sala IV de esta Cámara, causas "Curtiembre Pelicce SA (TF 9684-A)", sentencia del 31/8/2004 y "La Cardeuse SA", del 06/12/2012); asimismo, dado que en los supuestos en que la norma expresamente pone a cargo del responsable la prueba de una circunstancia determinada, como ocurre en este caso, queda restringida la aplicación del beneficio de la duda (en análogo sentido, v. Sala II de esta Cámara, expte. nro. 23.032/2015, del 3/8/2015).

X-Tampoco es idónea para fundar la demanda la circunstancia de haber sido liberada la póliza que garantiza la importación temporaria; al respecto, se debe observar que el punto 8 de la Res. 479/95 dispone que la cancelación del DIT se efectuará mediante la presentación de un declaración jurada y que "Las dependencias aduaneras procederán a la inmediata liberación de las garantías controlando únicamente que las exportaciones se hubieren efectuado dentro del término de la permanencia del DIT, con posterioridad y selectivamente, en la forma que determine la administración de la Aduana interviniente, efectuarán la fiscalización integral de las operaciones seleccionadas" (punto 8.2, el resaltado no es original). Por ello, no asiste razón a la empresa importadora cuando afirma que la liberación de la garantía implica automáticamente el cumplimiento de las obligaciones contraídas con respecto al DIT involucrado.

XI-Finalmente, en cuanto a los planteos efectuados subsidiariamente en la demanda (puntos VII y VIII del escrito inicial), se debe puntualizar, por un lado, que el ejercicio de la facultad prevista por el art. 916 del código aduanero requiere, necesariamente, la existencia de "motivos suficientes de atenuación" que, en el caso, no han sido apropiadamente indicados. Obsérvese que la sanción se fijó en una vez el importe de los atributos que gravan la importación a consumo de la mercadería, teniendo en cuenta la falta de antecedentes de la empresa (cfr. fs. 100 de las actuaciones administrativas) y no se aprecian motivos que justifiquen reducirla por debajo del mínimo legal. Por otro lado, la conducta del infractor queda comprendida en las previsiones del art. 970 del código aduanero, ya que no se ha acreditado cabalmente el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería temporariamente introducida, por lo que la recalificación solicitada en los términos del art. 972 CA es inatendible, dado lo expresamente previsto en el punto 2 de dicha norma. En virtud de las reflexiones precedentes, voto por que se revoque la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirme la resolución aduanera impugnada, imponiéndose las costas de ambas instancias a la vencida (art. 279 y 68, primer párrafo del código procesal). Los Dres. Jorge Esteban Argentó y Sergio Gustavo Fernández adhieren al voto precedente. En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, SE RESUELVE: revocar la sentencia apelada; en consecuencia, se confirma la resolución aduanera impugnada, las costas de ambas instancias se imponen a la vencida. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ
012358E