República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-125724075-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Noviembre de 2022

Referencia: Sentencia CAICOTRADE SA Expte. 37.460-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Dra. Cora M. Musso se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados **"CAICOTRADE S.A. c/ DGA s/ Recurso de apelación”, Expte. 37.460-A;**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que a fs. 83/103 la firma recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución 3921/2016 (DE PRLA), cuya copia obra agregada a fs. 79/82vta., acto mediante el cual se la condena al pago de multa en los términos de los artículos 991 y 992 del Código Aduanero ("CA") porque según el servicio aduanero se habría violado la finalidad de la norma considerando que, en diversas facturas de venta local, no se habrían indicado los despachos de importación que ampararon la introducción a plaza de las mercaderías allí indicadas, el año y la aduana de ingreso. Asegura que contestaron la vista señalando que en todas las facturas con las que se trasmitió a terceros la mercadería importada se consignaron los datos exigidos por el art. 9 del decreto 4531/65. Opone la nulidad de los autos que confirieron vista del sumario y entiende prescripta la acción penal del servicio aduanero. En subsidio, fundamenta el recurso. Analiza la normativa aplicable y cita jurisprudencia. Correlaciona la documentación involucrada en las operaciones en vista y solicita la eventual aplicación del art. 898 de CA. Ofrece prueba, plantea la cuestión federal y solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, con costas. A fs. 108/109 se acredita el pago de la tasa de actuación.

II.- Que a fs. 113/116 el representante del Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Realiza una breve descripción de los hechos. Refiere a la normativa aplicable y señala que la norma en trato tiene como uno de sus principales objetivos la protección de terceros adquirentes y el impedimento de liberación de los transmitentes por haber dejado de ser presuntos tenedores de mercadería en infracción. Agrega que la responsabilidad de la importadora se justifica en el incumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento aduanero. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba los antecedentes administrativos que acompaña y plantea el caso federal. Solicita se confirme el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 117 se abre la causa a prueba. El informe pericial ordenado obra agregado a fs. 146/148 y vta. A fs. 150 se tienen por constituidos los domicilios electrónicos de las partes y se corre traslado del informe del perito, lo que se notificó conforme constancias de fs. 157/159. Clausurado el período probatorio a fs. 162, se elevan los autos a la Sala “E”

a fin de examinar la aplicación de la ley 27.260. A fs. 171 se llaman autos a sentencia.

IV.- Que, sin perjuicio de la prueba producida en autos, cabe señalar que la ley 27.260, prevé un régimen de "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras" y establece en su art. 52, los supuestos comprendidos en dicha regularización.

Que el art. 56 de la referida ley prevé la condonación de multas y sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31.05.16, que no se encontraran firmes ni abonadas. Asimismo, establece que cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio.

Que la Resolución 4007/2017 en su art. 4 establece que *"Están alcanzados por el beneficio de condonación las sanciones previstas en la Ley N° 22.415 y sus modificaciones, correspondientes a infracciones - formales o sustanciales/materiales- cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, inclusive, que no se encuentren firmes ni abonadas"*. Su art. 5, a su vez, dispone que *"La condonación de sanciones formales -que no se encuentren firmes ni abonadas al 31 de mayo de 2016- operará cuando se haya cumplido o se cumpla con la respectiva obligación formal hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive. Cuando el deber formal transgredido no sea, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio. Se consideran como infracciones formales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 218, 220, 222, 320, 395, 968, 972, 991, 992, 994 y 995 de la ley 22.415 y sus modificaciones"*.

Que en la causa se imputa a la recurrente la comisión de las infracciones previstas en los arts. 991 y 992 del Código Aduanero, en razón de que se habría violado su finalidad. Se consideró que la mercadería en trato, por ausencia de toda referencia en las respectivas facturas -incumpliendo el art. 9 del decreto 4531/65- no se encontraba amparada por las destinaciones aduaneras aportadas, que no se pudo determinar su legítima introducción al territorio y su correcta utilización.

Que tal defecto en las facturas es una infracción a un deber formal que resulta imposible de subsanarse una vez incumplido.

Que, tratándose el caso de autos, pues, de las infracciones formales previstas y penadas por los arts. 991 y 992 del CA corresponde, en los términos del art. 56 de la Ley 27.260 y los arts. 4 y 5 de la Res 4007/2017, declarar condonada la multa impuesta por la Aduana en la resolución apelada, con costas por su orden (cfme. art. 14 de la Resolución -AFIP- 3920/2016), excepto en relación a la tasa de actuación cuyo pago se encuentra a cargo de la actora y se tiene por cancelada con la constancia de fs. 108/109.

Por ello, **VOTO POR**:

Declarar condonada la multa impuesta por la Aduana en la Resolución 3921/2016 (DE PRLA), con costas por su orden (cfme. art. 14 de la Resolución -AFIP- 3920/2016), excepto en relación a la tasa de actuación cuyo pago se encuentra a cargo de la actora y se tiene por cancelada con la constancia de fs. 108/109.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se dan aquí por reproducidos los considerandos I a III del voto del Dr. Soria, así como la reseña de la normativa aplicable efectuada en el considerando IV, en mérito a la brevedad.

II.- Que el art. 5° de la RG 4007/17, transcripto en el voto que antecede incluye entre las sanciones que denomina formales a la que aquí se encuentra discutida, es decir, la tipificada en el art. 991 del Código Aduanero, caracterización respecto de la cual me permito disentir.

III.- Que corresponde efectuar una somera reseña histórica de la norma en estudio, a los fines de indagar en su naturaleza.

Que, la necesidad de perseguir el contrabando tuvo por resultado la ley 14.129, que en su artículo 14 preveía la instrucción de sumario al comerciante que se le imputara la tenencia de mercaderías o efectos provenientes de un contrabando o destinado a tal fin, admitiendo como eximente de responsabilidad la adquisición de buena fe, lo que convirtió al sistema en inoperante toda vez que era muy complejo demostrar el origen ilícito de la mercadería y porque la eximición de buena fe daba lugar a dificultades complejas.

Que, posteriormente, la ley 14.972 impuso un sistema rígido que obligaba a los tenedores de mercadería extranjera con propósito de explotación con fines comerciales o industriales a probar su lícita procedencia, siendo de esta manera y a diferencia de lo estatuido por la ley 14.129, punible la sola tenencia de la mercadería, si no se probaba su legal introducción.

Que, la ley 16.450 introdujo la presunción "Iuris et de jure" de que las mercaderías sujetas a impuestos internos que estuvieran sin estampillas fiscales no han tributado los gravámenes aduaneros correspondientes.

Que las leyes 17.138 y 21.898 establecen la redacción de los arts. 198 y 199 de la ley de aduana, tal y como rigieron hasta la entrada en vigencia del código aduanero, disponiendo así el texto del referido art. 198 de tres supuestos infraccionales distintos, a saber: a) los relacionados a mercaderías sujetas a régimen especial de identificación, b) los relacionados a mercaderías sujetas a régimen especial de identificación o identificación mediante estampillado de impuestos internos c) los que se configuraban sólo por falta de incumplimiento a las normas de identificación dictadas por las autoridades administrativas.

Que, como culminación del proceso legislativo mencionado, se sancionó el capítulo décimo tercero del código aduanero.

IV.- Que, en efecto, el art. 991 sanciona al que hubiere transferido, con fines comerciales o industriales, mercadería de origen extranjero que: a) estando sujeta al pago de impuestos internos no presentare aplicado el respectivo instrumento fiscal, b) no llevare lo medios de identificación en la forma prevista en las reglamentaciones pertinentes o c) que efectuare dicha transmisión sin cumplir los requisitos que se hubieran establecido al efecto. En este sentido, la norma resulta complementaria de los arts. 985, 986 y 987 del C.A. que sancionan la tenencia injustificada de dicha mercadería con la finalidad enunciada, y así impedir la liberación de los transmitentes por la mera circunstancia de haber dejado de ser tenedores de dicha mercadería -conf. Exposición de Motivos de la ley que aprobó el Código Aduanero-.

Que ello así, dicha infracción debe ser considerada de fondo o sustancial, al sancionar una conducta típica determinada, ello es, la transferencia de mercadería en infracción en virtud de los artículos concordantes.

Que, en el caso de autos, el deber infringido es el previsto en el Decreto 4531/65, que dispone que toda operación comercial con mercaderías de origen extranjero deba efectuarse mediante el otorgamiento de una factura, recibo, remito o similar donde conste el número completo del despacho de importación, que hubiera amparado el ingreso de la mercadería a plaza. Los requisitos allí exigidos, no obstante la apariencia de formales hacen al fondo de la infracción, por encontrarse directamente relacionados con la legítima introducción de la mercadería de origen extranjero.

Que, en definitiva, en materia aduanera, entiendo que las infracciones sustanciales son aquellas que tipifican y sancionan el incumplimiento a deberes esenciales impuestos por la legislación. Las infracciones formales, en cambio, son aquellas que tipifican otro tipo de incumplimientos, relativo a los deberes formales impuestos, que vulneran de manera indirecta del régimen al que se refieren sin afectar la finalidad de dicho régimen. La distinción se aprecia particularmente en las infracciones tipificadas en los arts. 970 y 972 del C.A.

Que, en el mismo sentido en cuanto a la exégesis de la norma, se pronunció la Sala "F" de este Tribunal Fiscal, en la causa "Versalius S.A. C/D.G.A.", N° 5.584-A, en su sentencia del 25/6/1986; como así también la Sala 5° de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Modart S.A. C/ D.G.A.", N° 136.450/02 -T.F.N. 12.948-,

en su sentencia del 10/05/2004.

Que sin perjuicio de lo expuesto y atento a que, conforme surge de los considerandos de la mencionada Resolución General AFIP 4007/17, dicha reglamentación se dictó en ejercicio de las facultades conferidas a dicho efecto por el art. 93 de la ley 27.260, con el objetivo de simplificar la lectura, interpretación y aplicación de las normas de dicha ley con relación a la materia tributaria aduanera, resulta procedente la condonación de oficio, por cuanto se trata de una multa impuesta a causa del incumplimiento de una obligación que la AFIP ha considerado formal, configurada con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.260, que no es susceptible de ser cumplida con posterioridad a la comisión de la infracción.

Que, ello asimismo, en virtud de la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por la cual se señala: "...la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042; 320:61 y 305; 323:1625, entre otros). Luego, en la tarea de interpretar la ley debe atenderse a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción (confr. Fallos 339:323).

Que atento a lo expuesto y dejando a salvo mi opinión en cuanto a la naturaleza material de la infracción prevista en el art. 991 del C.A., conforme a la interpretación efectuada por la AFIP en la Res. Gral. 4007/17, adhiero al voto del Dr. Soria. ASÍ LO VOTO.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Declarar condonada la multa impuesta por la Aduana en la Resolución 3921/2016 (DE PRLA), con costas por su orden (cfme. art. 14 de la Resolución -AFIP- 3920/2016), excepto en relación a la tasa de actuación cuyo pago se encuentra a cargo de la actora y se tiene por cancelada con la constancia de fs. 108/109.

Regístrese, notifíquese y firme que quede la presente, remítanse las actuaciones administrativas a la DGA por Secretaría General de Asuntos Aduaneros.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por licencia de la Dra. Musso (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.22 12:17:17 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.22 12:59:33 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.11.22 12:59:34 -03:00