República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-105515739-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA. ESTABLECIMIENTOS VITIVINICOLAS ESCORIHUELA EXPTE 37.574-A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autoscaratulados "**ESTABLECIMIENTOS VITIVINICOLAS ESCORIHUELA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", expediente 37.574-A**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 24/34 vta. se presenta la firma referida en el epígrafe, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución nº 342/2016, y su modificatoria -Resolución nº 81/2016-, dictadas en las actuaciones administrativas nº 12448-221-2007, mediante la cual se la condena por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. al pago de una multa de $ 114.465,12. Relata que el 13/9/07 documentó la exportación a consumo de vino con destino a EEUU (canal rojo) mediante el P.E. nº 07 038 EC01 019010X, declarando 2.640 cajas de dicha mercadería amparadas en las facturas comerciales 5113013-07 y 5113012-07; y que incurrió en un error operativo al consignar en el campo de valor FOB total el correspondiente a una de dichas facturas (u$s 36.960,00), omitiendo así el valor de la segunda de ellas (en total u$s 73.920). Aduce que ello surge de la propia declaración aduanera y demás documentación obligatoria relacionada con la misma, correspondiendo entonces aplicar lo dispuesto en el art. 959, inc. a), del C.A. Agrega que el oficial verificador labró el acta nº 38/07, y realizó la liquidación manual LMAN 34111B por el importe de u$s 1.760 en concepto de diferencia de tributos -importe que se abonó el 16/12/09-. Aduce que en la declaración se consignaron expresamente las dos facturas de las cuales surge claramente el correcto valor FOB total y unitario; indicándose también el número de las mismas en el formulario de declaración de los elementos relativos al valor de exportación, que forma parte del P.E. Agrega que efectuó dos declaraciones juradas adicionales debida a la naturaleza de la mercadería involucrada y de las que surge el valor total correcto de la operación de exportación -DDJ de exportación 60-14927-2007 y 60-15947-2007- y destaca que las mismas fueron recepcionadas por la aduana y tienen el

sello de la DGA. Cita jurisprudencia a su favor. Sostiene que la aduana omitió interpretar y aplicar correctamente el art. 959 inc. a) del C.A. -norma en la que basó su defensa la aquí actora en sede aduanera-. Agrega que la propia aduana ha reconocido tácitamente que se ha configurado el presupuesto de hecho para la aplicación de la referida norma. Aduce que no es razonable la multa impuesta, correspondiendo en todo caso la aplicación de una multa de carácter formal. En subsidio, peticiona la aplicación del principio *in dubio pro reo* del art. 898 del C.A. y la atenuación de la multa por debajo del mínimo legal, conforme lo dispuesto en el art. 916 del C.A. Ofrece prueba. Finalmente, efectúa reserva de caso federal y solicita se dejen sin efecto las resoluciones aquí apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 44 la actora acompaña certifciación contable, de la que se le corre traslado a la DGA a fs. 46.

III.- Que a fs. 51/52 se la aquí actora solicita la condonación de la multa en virtud de lo dispuesto en la ley 27.260, art. 56. A fs. 53 se tiene presente lo manifestado por la actora y se le corre traslado a la DGA por el plazo de ley.

IV.- Que a fs. 55/60 se presenta la DGA, por apoderado, y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa un breve relato de los hechos y realiza una negativa genérica de las afirmaciones que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Cita normativa y jurisprudencia. Alega que en autos el precio declarado es ostensiblemente inferior al esperado; razón por la que la aduana desestimó el valor declarado en autos. Sostiene que la subfacturación está probada en autos. Cita el art. 954 del C.A. Agrega que el bien jurídicamente protegido es la *veracidad* y *exactitud* de la declaración sobre la cual reposa todo el sistema de control en cabeza de la aduana. Aduce que en el presente caso la declaración difiere con lo que resulta de la comprobación. Agrega que de la lectura de las actuaciones administrativas no surge ninguna violación a la normativa vigente. Señala que se ha configurado la infracción que se le imputa a la aquí actora. Alega que las afirmaciones de la actora no resultan suficientes para desvirtuar las irregularidades constatadas por la autoridad aduanera; por lo que solicita se rechace la demanda formulada, con costas. Con respecto a la solicitud de condonación de la multa planteada por la actora, cita los arts. 55, inc. a) de la ley 27.260, art. 52 y 53 y art. 21 de la RG Nº 3920/16. Agrega que la contraria debe allanarse incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y en su caso, desisitir o renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos, evento que no surge de las actuaciones administrativas donde no hay constancia alguna de adhesión al plan de sinceramiento fiscal y/o pago del mismo (F408N) ingresado o intervenido por el organismo. Efectúa reserva de caso federal. Acompaña las actuaciones administrativas. Finalmente, solicita se confirmen las Resoluciones aduaneras aquí apeladas, con costas.

V.- Que a fs. 61 se tiene por contestado el traslado del recurso que le fuera conferido a la demandada y por acompañadas las actuaciones administrativas. Asimismo, se resuelve tratar con el fondo el planteo de la actora vinculado a la condonación de la multa y se abre la causa a prueba. A fs. 70/70 vta. la actora desiste de la pericial contable y destaca que la certificación contable acompañada a autos ha sido notificada a la demandada, quien no ha efectuado ninguna manifestación al respecto. A fs. 71 se tiene por desistida a la actora de la prueba pericial contable solicitada a fs. 33 y ordenada a fs. 61. A fs. 73 se certifica que el periodo probatorio ha concluido. Luego, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen autos a sentencia.

VI.- Que las actuaciones administrativas n° 12448-221-2007 se inician con el Acta n° 38/07, de donde

surge que se procedió al control documental correspondiente a la mercadería documentada mediante destinación n° 07 038 EC01 019010X, resultando que de acuerdo a la documentación aportada, según consta en factura proforma 5113013-07 y 5113012-07 respectivamente el FOB de dicha mercadería es de u$s 73.920,00; por lo que se realiza el LMAN34111B correspondiente a la diferencia de derechos de exportación no pagadas por la suma de u$s 1.760; por lo que se labra acta por posible infracción a la ley 22.415. A fs. 2 obra el PE. referido en sobre contenedor. A fs. 4 con fecha 12/03/12 se instruye sumario por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. De dicho auto resulta que se constató que el valor FOB de la mercadería se encuentra mal declarado -se documentó u$s 36.960 y resultó ser u$s 73.920-, conforme surge de las facturas y demás documentación complementaria, con un perjuicio fiscal de u$s 1.760. A fs. 5 con fecha 14/02/14 se corre vista a la aquí actora y al despachante de aduanas Sr. RICARDO JAVIER, MOYA y se les hace saber que el monto mínimo de la multa asciende a la suma de $ 228.930,24 por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. y el monto por diferencia de tributos es de $5.470,72. A fs. 6 se notifica de la corrida de vista el despachante de aduanas el 18/3/14 y la aquí actora a fs. 9 con fecha 19/03/14. A fs. 12/37 contesta la vista conferida la recurrente y en lo que aquí interesa, impugna la liquidación realizada por la aduana ya que los tributos reclamados ya han sido cancelados en fecha 16/12/09 -ver fs. 16 (refoliado)-, conforme surge de la constancia de pago que acompaña a fs. 37 (refoliado), **VEP 66747572, LMAN 09038LMAN051243X.** A fs. 38 se tiene por presentada a la aquí actora, por contestada en tiempo y forma la corrida de vista y se declara rebelde al despachante de aduanas. A fs. 40 obra la Nota n° 203/15 (SEC. INSP. SIM) y a fs. 46 luce el aforo. A fs. 47/50 se agrega el Dictamen n° 331/16, de donde surge que se ratifica la denuncia efectuada por la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a y c del C.A. y en lo que aquí interesa, de fs. 48 surge que: “*(…) Respecto de la obligación tributaria que le fuera notificada al imputado acompaña comprobante de que dicha obligación fue cancelada (fs. 37*).”A fs. 51/55 con fecha 6/7/16 se dicta la Resolución n° 342/2016, apelada, mediante la cual se intima a abonar a la firma exportadora S.A.E.V. ESCORIHUELA y al despachante de aduana el importe de $ 229.930,24 en concepto de multa por la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A. A fs. 60 la actora informa que es incorrecta la liquidación de la multa efectuada por la aduana. A fs. 66/67 luce la Resolución n° 81/2016, también apelada en autos, mediante la cual se modifica el art. 1 de la Resolución nº 342/16, y se establece que el monto de la multa es de $114.465,12.

VII.- Que, en primer término, corresponde resolver el pedido de condonación de la multa efectuado por la actora a fs. 51/52, en virtud de lo normado por la Ley 27.260 y sus normas reglamentarias y modificatorias.

Que cabe señalar que la multa exigida a la aquí actora es por la “p*resunta comisión de la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. a) y c) del C.A.”;* resultando pertinente aclarar que confome lo dispuesto en el punto 2 de la referida norma: *“Si el hecho encuadrare simultàneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor”*

Que, en lo referido a la condonación de multas, el art. 55 de la ley 27.260 señala que *"Se establece, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Título y mientras cumplan con los Pagos previstos en el artículo anterior, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t. o. 1998) y sus modificaciones, en la ley 17.250 y sus modificaciones, en la ley 22.161 y sus modificaciones y en la ley 22.415 y sus modificaciones,*

que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Título... c) De los intereses resarcitorios y/o punitorios previstos en 'los artículos 37, 52 y 168 de la ley 11.683 (t. o. 1998) y sus modificaciones, los intereses resarcitorios y/o punitorios sobre multas y tributos aduaneros (incluidos los importes que en concepto de estímulos a la exportación debieran restituirse al fisco nacional) en el importe que por el total de intereses supere el porcentaje que para cada caso se establece a continuación: 1. Período fiscal 2015 y obligaciones mensuales vencidas al 31 de mayo de 2016: el diez por ciento (10%) del capital adeudado. 2. Períodos fiscales 2013 y 2014: veinticinco por ciento (25%) del capital adeudado. 3. Períodos fiscales 2011 y 2012: :cincuenta por ciento (50%) del capital adeudado. 4. Períodos fiscales 2010 y anteriores: setenta y cinco por ciento (75%) del capital adeudado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación respecto de los conceptos mencionados que no hayan sido pagados o cumplidos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y correspondan a obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social vencidas o por infracciones cometidas al 31 de mayo de 2016."

Que los pagos a los que hace mención el referido artículo son los realizados en un pago de contado -caso de autos- y por intermedio de un plan de facilidades de pago a fin de la cancelación total de la deuda de que se trate (conforme art. 54, segundo párrafo).

Que, en el caso bajo análisis, conforme surge de fs. 37 (refoliado) de las actuaciones administrativas la aquí actora abonó el 16/12/09 la diferencia de tributos reclamados por el fisco-VEP 66747572- y conforme surge de la parte dispositiva de la Resolución nº 342/16, aquí apelada, el fisco tuvo por cancelada la obligación tributaria mediante el comprobante de pago mencionado-ver fs. 52 de las actuaciones administrativas-.

Que, sentado lo expuesto, cabe destacar que, el cuarto párrafo del art 56 de esa ley determina que: *"Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre: que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha "*

Que, a su turno, la Resolución N° 4007-E/2017 (B.O. 6/3/2017) -complementaria de las Resoluciones Generales AFIP N° 3.919 y 3.920 del año 2016, reglamentarias de la ley 27260-, en su art. 4° reza 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 ".*

Asimismo, el art. 6° de dicha Resolución establece que: *"Cuando se trate de sanciones, que no se encuentren firmes ni abonadas, correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria, el beneficio de condonación se aplicará cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) La obligación sustancial se encuentre integramente cancelada al 23 de julio de 2016, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni abonada dicha fecha. En este caso, los intereses también quedan condonados.(.). Se consideran como infracciones sustanciales/materiales las que se encuentran tipificadas, entre otros, en los Artículos 954, inciso a). 965, inciso b). 966 -cuando el beneficio sea una excepción tributaria-, 970,*

971, 973, 985, 986 y 987 de la Ley N° 22.415 y sus modificaciones.”

VIII.- Que, sin perjuicio de la forma en la que se resolvieron casos análogos al presente, el dictado del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *"YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo" del 01/11/2022,* invita a adoptar aquella solución a efectos de evitar la prolongación de litigio ya resuelto por el Tribunal superior de justicia.

El Alto Tribunal ha dicho que: *"(..) la conducta endilgada a la empresa actora resulta susceptible de ser condonada de acuerdo a lo normado por el art 55 de la ley 27.260, en la medida en que la sanción reprochada no se encontraba firme a la fecha del acogimiento al régimen de regularización."*

"Que, por último, no obsta a tal conclusión la circunstancia de que el art 6° de la Resolución General AFIP 4007-E/17 no mencione a la infracción prevista en el art 954, inc. c, del CA, puesto que dicho precepto carece de carácter taxativo en tanto la medida, antes de enumerar una serie de artículos del Código Aduanero, emplea el término "entre otros"."

"Que esta Corte; ha señalado en reiteradas oportunidades que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra (fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796. considerando 11 y suscitas), y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042).

Por otra parte, se ha sostenido que la inconsecuencia del legislador no se supone, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones (Fallos: 341:727), ya que cuando la ley emplea determinados términos u omite, en su caso concreto, hacer referencia a un aspecto, es la regla más segura de exégesis que esos términos o su inclusión no son superfluos, sino que se ha realizado ello con algún propósito (Fallos: 318:1012)."

IX- Que a tenor de lo expresado, y dado que se dan los requisitos exigidos por la normativa -esto es: obligación tributaria totalmente cancelada con fecha 16/12/09; es decir, antes del 23/7/16 inclusive; multa no abonada ni firme a dicha fecha; y la presunta comisión de la infracción es del 14/09/07, es decir antes del 31 de mayo de 2016, inclusive-; corresponde declarar condonada la multa impuesta por el servicio aduanero a la firma actora en los términos del art. 954, inc. a) y c) del C.A. de conformidad con lo expuesto, disponiéndose, oportunamente, el archivo de la causa.

X.- Que, en cuanto las costas, deben imponerse por su orden, de conformidad con lo previsto por el art. 14, inc. a) de la Resolución General AFIP N° 3.920/2016; ello con excepción a la tasa de actuación ante este Tribunal, la que se encuentra íntegramente a cargo de la actora, habiéndose acreditado su cumplimiento a fs. 41 de estos autos.

XI.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde analizar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Declarar condonada la multa impuesta -mediante la Resolución nº 342/16, modificada por la Resolución nº 81/16, dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA nº 12448-221-2007- a la firma

ESTABLECIMIENTOS VITIVINICOLAS ESCORIHUELA S.A., en los términos del artículo 55 inc. a) y c) de la Ley 27.260 y arts. 4 y 6 de la Resolución General AFIP N° 4007-E/2017. Costas por su orden (conf. inc. a), art. 14, RG AFIP N° 3.920/2016; a excepción de la tasa de actuación, la que se encuentra íntegramente a cargo de la recurrente, cuyo pago luce a fs. 41 de los presentes.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Sarquis.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Declarar condonada la multa impuesta -mediante la Resolución nº 342/16, modificada por la Resolución nº 81/16, dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA nº 12448-221-2007- a la firma ESTABLECIMIENTOS VITIVINICOLAS ESCORIHUELA S.A., en los términos del artículo 55 inc. a) y c) de la Ley 27.260 y arts. 4 y 6 de la Resolución General AFIP N° 4007-E/2017. Costas por su orden (conf. inc. a), art. 14, RG AFIP N° 3.920/2016; a excepción de la tasa de actuación, la que se encuentra íntegramente a cargo de la recurrente, cuyo pago luce a fs. 41 de los presentes.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, devuélvanse las actuaciones administrativas y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Ricardo M. Pereyra Moine 20168440236

Fisco gral

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 14:55:49 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 18:04:53 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 20:08:51 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.07 20:08:52 -03:00