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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-147274961-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Diciembre de 2023

Referencia: TFN Nº 35.686-A PBB Polisur SA

Reunidos los Señores Vocales miembros de la Sala “F”, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo a fin de resolver en los autos caratulados **“PBB POLISUR SA c/ DGA s/ recurso de apelación”**, expte. **N° 35.686-A**,

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que a fs. 12/19 y vta., la firma “PBB POLISUR SA”, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 120/15 de fecha 16/03/15, recaída la actuación Nº SC03-226-2012/2 (SIGEA N° 12570-135-2011), en cuanto la intima al pago de una multa que asciende a la suma de $ 27.044,68, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 inciso c) del Código Aduanero, con motivo de un giro de dinero al exterior, presuntamente menor al declarado en la destinación DDT Nº 07 003 IC65 000026L. Rechaza el encuadre realizado por el servicio aduanero en la figura del inciso c) del artículo 954 del Código Aduanero, puesto que no habría tenido lugar un egreso de divisas distinto al correspondiente en la operación aduanera en trato. Señala que la declaración aduanera debe confrontarse con el elemento acreditativo del egreso de divisas, es decir, la factura. Sostiene que no ha habido un giro de divisas diferente al indicado en la factura citada y la declaración aduanera. Sostiene que, en el sumario contencioso, el servicio aduanero intentó buscar una coincidencia absoluta entre transferencia y factura, lo cual resulta incorrecto, desde que mediante una transferencia bancaria pueden cancelarse varias facturas. Explica que realizó una transferencia en concepto de pago anticipado a fin de abonar la mercadería en trato. Agrega que la cancelación de la factura no solo se efectuó con la referida transferencia sino también dicha factura fue cancelada a través de pagos a cuenta que realizó a la empresa Chevron Phillips Chemicals CO como consecuencia de las diversas importaciones que realiza habitualmente con dicha firma. Considera que con la prueba pericial contable se podrá verificar la continuidad de transacciones existentes entre su representada y su proveedor del exterior donde claramente se observa que las mismas fueron efectuadas como pago continuado de una cuenta corriente existente, con motivo de las diversas operaciones de importación realizadas. Cita jurisprudencia que haría a su pretensión y solicita que, subsidiariamente, se aplique el artículo 898 del Código Aduanero. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 29/33, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. En primer

lugar, niega todas y cada una de las afirmaciones de la actora y la documentación, por ella, acompañada. Menciona que las actuaciones administrativas se iniciaron con el informe producido por la Dirección Regional Aduanera de la Aduana de Bahía Blanca en el cual se concluye que los importes transferidos en concepto de pago por la operación de importación (destinación de importación Nº 07 003 IC65 000026 L) resultan inferiores al valor FOB declarado en la destinación de marras, discordancia que no habría sido debidamente justificada por el importador. Manifiesta que el rechazo al valor de transacción de las mercaderías cuyos ítems se cuestionan se encuentra altamente respaldado en la investigación de valor llevada a cabo por el Área Técnica. Dice que, en sede administrativa, no se ha logrado demostrar siquiera justificar la veracidad de los precios declarados ni que dichos valores se corresponden a la realidad de la operación comercial llevada a cabo. Explica que para que se configure la infracción que se reprime en el artículo 954 del Código Aduanero es imprescindible que la declaración no se ajuste a la realidad o, lo que es lo mismo, que sea inexacta y que produzca o pueda producir, en caso de pasar inadvertida, alguno de los supuestos previstos en los tres incisos de este precepto. Cita jurisprudencia de este Tribunal Fiscal que haría a su pretensión. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechace el recurso incoado, con costas.

III.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12570-135-2011 se inician con el Informe Técnico Nº 88/2011 (SE FIBB) realizado por el área de valoración y fiscalización de la Dirección Regional Aduanera de Bahía Blanca en relación a la DDT Nº 07 003 IC65 000026 L (ver a fs. 1 y 2 la carpeta original del referido D.I. y el sobre contenedor de la documentación aportada por la importadora, respectivamente) por medio del cual se deduce que la mercadería fue ingresada a un valor distinto del efectivamente pagado lo que configuraría la infracción prevista y penada por el art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero. A fs. 8/9, con fecha 7/12/11, el servicio aduanero, mediante la Resolución Nº 1157/11 (AD BABL), dispone la apertura de sumario en los términos del artículo 1090, inciso c) del Código Aduanero. Y, en fecha 21/06/12, ordena correr vista de todo lo actuado a la firma “PBB POLISUR S.A.” (v. fs. 13/14) que se notifica al momento de contestar la vista en fecha 16/08/12 toda vez que no obra constancia de notificación en las actuaciones administrativas (v. fs. 18ref./24ref.). A fs. 30 el servicio aduanero tiene por presentada a la firma “PBB POLISUR S.A.” y dispone aperturar la causa a prueba por el término de ley. A fs. 35/52 obra la prueba pericial contable ofrecida. A fs. 57/60 se emitió el Dictamen n° 04/2015 (Sección "S" AD BABL), sobre la base del cual se dictó a fs. 61/65 la Resolución n° 120/15 (AD BABL), aquí apelada.

IV.- Que, previo a todo tratamiento, corresponde tratar la condonación de la multa, en los términos de la ley 27.260, solicitada por la recurrrente en la presentación de fojas 108/110 de autos.

Que la ley 27.260 de Régimen de Regularización Excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, en su art. 56 dispuso, en lo que aquí interesa, 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 la presente ley y la obligación principal haya sido cancelada a dicha fecha.

Asimismo en el tercer párrafo de dicho artículo, agrega 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, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive.

Que, por su parte, la Resolución General 4007/17 (AFIP), en su art. 6 estableció 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 verifiquen alguna de los siguientes supuestos "...a) la obligación sustancial se encuentre íntegramente cancelada al 23/7/16, inclusive, y la sanción no se encuentre firme ni

abonada en dicha fecha... ". Cabe resaltar que en el último párrafo del mencionado artículo, se define a las infracciones sustanciales/materiales, las que se encuentran tipificadas en los arts. 954, inc. a), 965 inc. 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".

Que tal como tiene dicho este Tribunal, del análisis de la normativa transcripta ut-supra resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en la normativa aplicable que torne procedente la condonación de la multa aquí apelada, -infracción al art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A., máxime si se tiene en cuenta que no existe obligación sustancial tributaria alguna asociada a la infracción por la que se condenó a la actora.

Que, la actora acompaña a fs. 95/100 y vta. de autos, un antecedente de la Sala IV de la Excma. Cámara de Apelaciones, de fecha 17/04/2018, de la causa "YPF SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", en la cual se resolvió condonar la misma infracción que la aquí involucrada.

No obstante ello, dicho criterio sostenido por la CNACAF resultó modificado por la doctrina sentada por la Corte Suprema en las causas "Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", de fecha 30/08/22 y "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo", de igual fecha, a los cuales remite, asimismo, al resolver en la causa "YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo", de fecha 1/11/2022, esta última, en la condonó la multa impuesta con fundamento en que se encontraba asociada a una obligación tributaria, lo que no acontece en autos.

En efecto, en la causa "Chehadi", en la que la Corte Suprema analizó la procedencia de la condonación respecto de la infracción tipificada en al art. 954, ap.1. inc. b) del C.A. sostuvo que: "…*de la lectura de los preceptos resulta claro que el régimen autoriza, por un lado, que se condonen las multas de los contribuyentes o responsables de los tributos que se acojan al régimen de regularización de deudas tributarias, en la medida en que cumplan con los pagos allí previstos (art. 55). Y, por otro, como contrapartida, permite que aquellos contribuyentes o responsables que ya hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260 se vean también alcanzados con el mencionado beneficio, en idénticos términos que aquellos que se acojan al régimen de facilidades allí previsto (art. 56, cuarto párrafo). Es decir que para acceder a la aplicación del beneficio debe existir previamente una obligación tributaria que se encuentre regularizada o cancelada antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260, situación que no se presenta en el sub lite en la medida en que la conducta sancionada no se encuentra relacionada con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria"*. Continúa diciendo que "…*En efecto, en el caso de autos la conducta de la actora, consistente en documentar la exportación de mercadería prohibida…no resulta apta para generar perjuicio fiscal alguno del que pueda derivarse una obligación de naturaleza tributaria que resulte susceptible de ser regularizada o cancelada por el interesado en los términos de la ley 27.260"*. Por su parte, también sostuvo que "*la conducta enrostrada a la actora no resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 citado, pues no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal. En el caso, ninguna obligación formal resultó omitida...en consecuencia, del estudio de la normativa transcripta, del bien jurídico tutelado por la norma sancionatoria y de las condiciones particulares de la infracción en cuestión, que dan cuenta que la conducta punible no resulta apta para generar un perjuicio fiscal sino que guarda relación con el incumplimiento en sí de deberes u obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros, resulta que no concurren en el caso las condiciones previstas en las disposiciones aplicables que torne procedente la condonación de la multa…"*.

Que en la causa "ROSSI", la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre la procedencia de la condonación de la misma infracción que la imputada en autos, y remitiendo a los fundamentos y conclusiones

expuestos en la causa “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo”, concluyo que la conducta allí sancionada no resultaba apta para generar una obligación de naturaleza tributaria y, al mismo tiempo, tampoco encuadra en el primer párrafo del art. 56 de la ley 27.260, en la medida en que no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal, por lo que no resultó omitida ninguna obligación formal.

Finalmente, en la causa “YPF SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo”, de fecha 1/11/2022, la CSJN resolvió condonar la multa impuesta por la comisión de la infracción al art. 954, ap. 1, inc c) del CA, pero con fundamento en que en ese caso, la infracción imputada se encontraba asociada a una obligación tributaria, lo que no ocurre en la especie. En efecto allí sostuvo que: “*no cabe duda de que los cargos por diferencia de tributos aduaneros se encuentran asociados a la infracción que aquí se imputa a la empresa actora”* y así concluyo 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 ende, de los fallos citados, se desprende claramente que en el caso no corresponde la condonación de la multa impuesta por la supuesta comisión de la infracción imputada, ya que no se encuentra asociada a una obligación de naturaleza tributaria ni constituye una infracción formal, no encuadrando la conducta, en ninguno de los casos previstos por la ley 27.260.

VI.- Que, sentado ello, corresponde determinar en autos si se ajusta a derecho la Resolución Nº 120, emitida por el Sr. Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, que condena a la firma recurrente al pago de una multa que asciende a la suma de $ 27.044,68.-, por la presunta comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 954 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero.

Que la firma “PBB POLISUR S.A.” documentó, mediante la destinación n° 07 003 IC65 000026L. oficializada el 26/04/07, ante la Aduana de Bahía Blanca, la importación para consumo de 2.239.877,04 litros de hexenos, mercadería clasificada en la P.A. SIM 2901.29.00.200R, por un valor FOB total de U$S 2.079.918,67.

Que, al proceder al control expost de la destinación en trato, la Sección Fiscalización y Valoración de Importación de la Aduana de Bahía Blanca detectó una diferencia de U$S 8.763,67, entre el importe girado al exterior (U$S 2.071.155) y el valor FOB total documentado en el despacho (U$S 2.079.918,67), la cual no fue negada por la actora.

Que el artículo 954 del C.A. en su parte pertinente expresa: “*El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:* (…) *c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia*”.

Que la norma en cuestión sanciona al que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación.

Que, en lo que aquí interesa, la infracción en trato se refiere al caso en que el precio declarado en la operación de importación de que se trate difiera -en más o en menos- del que realmente correspondería egresar como consecuencia de dicha operación, es decir, que exista diferencia entre el precio declarado en la declaración comprometida efectuada en el despacho de importación y el precio efectivo de la mercadería importada, que

pueda o haya podido producir un egreso pagado o por pagar distinto del que correspondía para la operación en cuestión (inc. c).

Que, como quedó expuesto, en la declaración comprometida efectuada ante el servicio aduanero, el importador declaró el valor FOB total de U$S 2.079.918,67. Ahora bien, de la compulsa de la documentación obrante en la presente causa, resulta que el valor declarado en el despacho si bien concuerda con el de la factura comercial n° 87351044, no coincide con el precio realmente pagado al vendedor CHEVRON PHILLIPS CHEMICAL CO. (U$S 2.071.155), el cual surge del débito n° 3070590302, transferencia efectuada el 28/02/07 (ver interior del sobre de fs. 2 de las act. adm.).

Que, tal como se dijo, la actora no desconoce la diferencia en menos de U$S 8.763,67 comprobada por el organismo aduanero; sin embargo, pretende justificarla aduciendo que la cancelación de la factura de marras no solo se realizó con la transferencia en concepto de pago anticipado, sino que también dicha factura fue cancelada a través de los pagos a cuenta que la recurrente efectuó a la empresa CHEVRON PHILLIPS CHEMICAL CO., como consecuencia de las diversas importaciones que realiza habitualmente con dicha firma. En otras palabras, la transferencia, efectuada el 28/02/07, por la suma de (U$S 2.071.155), correspondería al pago de la factura en cuestión y, el saldo remanente por pagar existente de la factura se habría cancelado con los diversos pagos a cuenta que efectuó a favor de dicha firma, extremo que se intentaría demostrar con la prueba pericial contable ofrecida en autos.

Que el perito contador designado en autos manifiesta “...se puede observar que no necesariamente existen pagos que cancelen exactamente cada operación, sino que de tratarse de una cuenta corriente se realizan pagos parciales y/o anticipados de acuerdo a las disponibilidades de la empresa importadora y la modalidad acordada con CHEVRON PHILLIPS CHEMICAL CO. Es por ello que el valor comercial de las mismas es el que resulta de los montos facturados, coincidentes con los despachos de importación, y no de los pagos realizados por las razones informadas” (v. prueba pericial contable a fs. 53/54). Por otra parte, el referido perito menciona que los montos facturados coincidirían con los montos pagados.

Que, sin embargo, la prueba pericial contable no logra refutar la imputación del servicio aduanero, pues de la pericia de marras no se desprende de modo fehaciente la diferencia de importes en el caso en concreto. En efecto, la pericia hace referencia de manera genérica al método de pagos y compensaciones que tiene lugar entre la firma recurrente y CHEVRON PHILLIPS CHEMICAL CO, a través de una cuenta corriente, mas de la misma no deriva la justificación, con la documentación de respaldo pertinente, de las diferencias de importes entre lo facturado y lo girado al exterior, en razón de la destinación Nº 07 003 IC65 000026 L.

Que la figura infraccional del artículo 954 del Código Aduanero requiere como elemento del tipo, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación -cuestión ya analizada-, que la misma resulte idónea para producir los efectos previstos en el inc. c) del ap. 1 de dicho artículo.

Que cabe mencionar que el artículo 954, inciso c), del Código Aduanero tiene en miras al control de cambios y opera, fundamentalmente, como herramienta para combatir el flagelo de la sub y sobrefacturacion al que se enfrenta el servicio aduanero.

Que, coma consecuencia de todo lo expuesto, cabe concluir que, al indicar en el campo correspondiente a "FOB total en dólar" un importe mayor a la suma efectivamente pagada por la importadora, se produjo un egreso hacia el exterior de un importe diferente al que realmente correspondía , dando lugar a la comisión de la infracción

prevista en el art. 954, ap. 1, inc. c), del C.A.

VII.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho confirmar la infracción endilgada por la Aduana, dejando a salvo el criterio asumido por el suscripto – por razones de celeridad y economía procesal, y en atención a la inveterada posición adoptada por la mayoría de esta Sala – en relación a la potestad sancionatoria de la Administración, esbozado ya en numerosos precedentes ("Aluar Aluminio Argentino SACI y Otro c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.840, del 02/12/13; "Blanco, Eduardo Jorge c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 24.553-A, del 03/12/13 y "Nutribras SA c/ DGA s/ Apelación", expte. Nº 36.507-A, del 06/03/12, entre otros).

Por ello, **VOTO** por:

Confirmar la Resolución N° 120/15 (AD BABL), recaída en la Actuación SIGEA N° 12570-135-2011, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Garbarino.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución N° 120/15 (AD BABL), recaída en la Actuación SIGEA N° 12570-135-2011, en cuanto ha sido materia de agravio, con costas.

Regístrese. Notifíquese a la DGA (33-69345023-9) y al Dr. Andrés María Galíndez (20-27050657-8). Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.11 14:45:49 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.11 15:54:34 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.11 15:54:36 -03:00