Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-103237101-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Octubre de 2021

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 30.933-A OMYA ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio Joaquín Segura, Dr. Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"OMYA ARGENTINA S.A c/ DGA s/ recurso de apelación", Expte. Nº 30.933-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- <u>Objeto del Proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nro. 063/2012 dictada por la Administradora de San Luis, en la Actuación (SC-036-2009) 12401-104-2008 en cuanto se condena a la firma OMYA ARGENTINA S.A. y al despachante de aduana MOREL CARLOS ENRIQUE, en relación a la destinación Nº 08 083 EC01 001667 S, por la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 954, ap. 1º, inc. a) del C.A., al pago de la suma de $ 1.860,95 en concepto de multa. Asimismo, se le exige el pago de la suma de $ 1.200,63.- en concepto de derechos de derechos de exportación en los términos del art. 794 ss y cc del C.A.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>:

- **Coactora OMYA ARGENTINA S.A.:** A fs. 19/22 se presenta OMYA ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. Relata que con fecha 02/05/2008 se presentó -ante la División de Clasificación Arancelaria de la Aduana de Bs. As.- la autodenuncia que faculta el art. 917 del C.A, que fue registrada bajo las actuaciones Nº 13289-11033-2008, en la que se encontraban involucradas la totalidad de las operaciones de exportación que fueron oficializadas desde el 10/02/2005 al 29/04/2008. Asimismo, informa que en virtud de los distintos sumarios iniciados por la Aduana de San Luis se acompaño copia certificada emitida por la Aduana de Bs. As en el sumario contencioso S.A Nº 011/2008 y copia simple en las distintas actuaciones, adjuntando una planilla con el detalle de las destinaciones involucradas, de la cual surge la inclusión de la destinación objeto de autos. Con fecha 14/04/2011 la Aduana de Bs. As. Resolvió en forma favorable para recurrente, imponiéndole una multa equivalente a 1 vez la diferencia de la base imponible atenuada en un 75% de lo que hubiera correspondido en su

graduación. Acompaña copia de la resolución y documentación a fs. 11/18vta.

Se agravia en cuanto a la arbitrariedad de la resolución atento a que no se tuvo en cuenta la autodenuncia. Hace mención a la doctrina de los actos propios.

Finalmente plantea la cuestión federal, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

- **Coactor CARLOS ENRIQUE MOREL, Despachante de Aduana:** A fs. 23 se presenta el despachante de aduana e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. Manifiesta que adhiere en forma integra al recurso de apelación interpuesto la **OMYA ARGENTINA S.A**.

III.- <u>Contestación del traslado:</u> A fs. 33/35vta. y 41/43vta. se presenta la representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora, y acompaña las actuaciones administrativas relativas a la presente causa. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos acontecidos en sede aduanera y niega todos y cada uno de los hechos consignados en la demanda que no sean específicamente reconocidos. Sostiene que en el caso la mercadería fue clasificada incorrectamente y que dicha diferencia de calidad, habría podido producir un perjuicio fiscal, en relación con la destinación Nº 08 083 EC01 001667 S. Cita el texto del art. 954 del C.A. y jurisprudencia relativa al mismo. Considera que la actora no ha desvirtuado sus dichos con medidas probatorias. Solo se limita a sostener que se ha autodenunciado en los términos del art. 917 del C.A. Por último, hace la reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso interpuesto, con costas.

IV.- Que de las actuaciones administrativas Nº 12404-104-2008, obra a fs. 1 Nota Of. "C" Nº 113/08- AD SALU en la que se informa que se procedió a la extracción de muestra sobre la destinación. A fs. 2 obra sobre contenedor de la destinación de exportación Nº 08 083 EC01 001667 S junto con la documentación complementaria. A fs. 3/4 obra Nota Of. C Nº 69/2009 (AD SALU) de fecha 29/04/09, por la cual se concluye que *"…el documentante habría efectuado una declaración que difiere con lo que resulto de la comprobación mediante análisis,* ***generando la modificación de la clasificación de la posición arancelaria de la mercadería exportada,*** *eso a su vez trae aparejado un* ***cambio en el tratamiento tributario*** *que produciría un* ***perjuicio fiscal*** *…"*. A fs. 5 obra planilla de aforo denuncia SIM de fecha 29/04/09. A fs. 6 obra print de pantalla de listado de ingreso de denuncia. A fs.7/8 obra print de consulta del nomenclador SIM. A fs. 9/12 obran prints de pantalla de consultas de: cruce de exportación, declaración detallada, Item y bloqueos operativos. A fs. 13 obra Nota Nº 101/09 Sec. V (AD SALU) en fecha 10/06/09. A fs.14/vta. con fecha 02/09/09 se dispuso la instrucción de sumario y se corre vista a las partes por la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el art. 954 inc. a) del C.A., notificada a OMYA Argentina S.A 09/10/09 (v. fs.17) y al despachante con fecha 08/10/09 (v. fs.18). A fs. 19/40 obra el descargo presentado por la exportadora y documentación complementaria. A fs. 41 se tuvo por presentado al apoderado de la exportadora y se declaró en rebeldía al despachante, con fecha 26/09/11. A fs. 45/49 obra presentación de la recurrente. A fs. 50/64vta. obra revocatoria e invoca la autodenuncia. A fs. 67/69 se agregó el dictamen jurídico Nº 19/2012. A fs. 70 se ponen los autos para alegar. A fs. 74/76 obra dictamen jurídico Nº 56/2012 y a fs. 77/80 obra la resolución aduanera N° 063/2012 (AD SALU) apelada en autos.

V.- Que corresponde determinar en autos si se ha configurado la infracción prevista y penada por el art. 954, inc. a) del Código Aduanero, el que textualmente dice: *"1. 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: "... un perjuicio fiscal, será sancionado con un multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio."*

VI.- Que según surge de las actuaciones administrativas, la recurrente OMYA ARGENTINA S.A documentó con

fecha 26/05/2008 mediante la operación de exportación 08 083 EC01 001667 S, 54.000 Kg, clasificando la mercadería P.A. 2836.50.00.000N: CARBONATO DE CALCIO; PEROXOCARBONATOS (PERCARBONATOS); CARBONATO DE AMONIO COMERCIAL que contenga CARBAMATO DE AMONIO. Ítem 1 sufijos de valor: AA-MARCA (S/M); AI-CODIGO DE PRODUCTO ARTICULO (93601P); AJ-PRESENTACION (PAPERBAGS); CA00-NINGUNO-PA-00-NINGUNO. Tratamiento arancelario: derechos de exportación 5%, y reintegro fijo a la exportación 2,5% (v. a fs. 2 sobre contenedor de las Act. Adm.).

Que conforme surge de las actuaciones con fechas 28/05/08 y 11/06/08 se procedió a la extracción de muestras de carácter presuntivo para su análisis Solicitudes: 95-18604 y 95-18595 y actas de extracción de muestras (v. sobre contenedor a fs. 2).

Que de los informes del Servicio Geológico Minero Argentino (SEGEMAR): Único 08-G452 – O.T. Nº 7498 referente a la solicitud Nº 95-18604 (15/09/08); y Único 08-G449 – O.T.Nº7465, referente a la solicitud Nº 95-18595 (15/09/08) se informa que sobre los resultados obtenidos, se concluye que las muestras analizadas están compuestas mayormente por calcita natural o caliza natural. (v. sobre contenedor a fs. 2).

Que de Nota Of. "C" Nº 69/2009 (AD SALU) informa que: *"…al estudio de las Notas explicativas relacionadas con la partida **2836**., y de la lectura de las mismas surge en el punto **A- CARBONATOS**-apartados **4) CARBONATO DE CALCIO PRECIPITADO** la siguiente exclusión : están excluidas de la presente partida las calizas naturales (capitulo 25) etc. Por lo expuesto y en consecuencia, teniendo en cuenta los resultados de los mencionados análisis **(Piedra caliza, se trata de una roca constituida principalmente por Mineral denominado Calcita) y la exclusión determinada por las dichas Notas Explicativas de la Partida 2836., la mercadería exportada debería ser clasificada en el Capitulo 25,** siendo opinión Técnica de esta instancia, que debería clasificarse en **P.A 2517.4 –Gránulos, tasquiles (fragmentos) y polvo de piedras de las partidas 2515. o P.A. 2517.49.00.000P.- Los demás. Tratamiento arancelario: 10% derechos de exportación y 0% reintegros fijos a la exportación.** En este contexto, se concluye, que el documentante habría efectuado una declaración que difiere con lo que resulto de la comprobación mediante análisis, **generando la modificación de la clasificación de la posición arancelaria de la mercadería exportada,** eso a su vez trae aparejado un **cambio en el tratamiento tributario** que produciría un **perjuicio fiscal**…"* (v. fs.3/4 de las act. Adm.).

Como consecuencia de ello, la Aduana determinó el perjuicio fiscal derivado de la diferencia o elusión de pago de derechos de exportación y cobro indebido de Reintegros a la exportación, y formuló denuncia en los términos de la infracción del art. 954 inc. a) del C.A.

La recurrente en sede aduanera invoco la autodenuncia presentada con fecha 02/05/2008 ante la División de Clasificaciones Arancelarias de la Aduana de Bs. As., registrada bajo el Nº 13289-11033-2008, asimismo informó que dicha copia fue acompañada como prueba documental en las actuaciones Nº 12401-149-2008, y se adjunto planilla que comprendía la totalidad de las operaciones de exportación oficializadas desde el 10/02/2005 al 29/04/2008, - incluida la operación de autos- en dicha presentación se explicaban los motivos que llevaron a la imprecisión en la asignación de la posición arancelaria del Carbonato de Calcio debido a sus diferentes formas cristalográficas, siendo la más importante la Calcita.

Por ello, entendió que la presentación realizada a fs. 19/39vta se ajustó a lo previsto por el art. 917 del C.A., correspondiéndole la reducción allí fijada sobre la multa resultante de la inexactitud cometida, toda vez que habría efectuado una autodenuncia espontánea y solicitando en dicha oportunidad se genere la liquidación manual, con más los intereses correspondientes para proceder a su pago.

Que, no obstante el servicio aduanero entendió que sobre el particular no correspondía la aplicación del art. 917 del C.A., por entender que la autodenuncia presentada con fecha 02/08/2008 es en relación a otra operación de exportación, no se encuentra especifica la destinación objeto de autos, asimismo, la planilla acompañada como Anexo B no posee constancias de recepción por parte de la Dirección General de Aduanas. (v. a fs. 56/61 de las Act. Adm.).

VII.- Que el art. 917 -modificado por la ley 25.986, B.O. 5/1/2005- establece que "1.- El importe mínimo de la multa que correspondiere en una infracción aduanera se reducirá en un SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75%) y, sin necesidad de proceder a la apertura del sumario, aplicará dicha sanción y se dispondrá la pertinente rectificación, cuando el responsable comunicare por escrito la existencia de la misma ante el servicio aduanero con anterioridad a que: *a) Este por cualquier medio lo hubiere advertido; o b) En el trámite del despacho se hubiera dado a conocer que la declaración debiera someterse al control documental o a la verificación de la mercadería. 2.- La reducción de pena procederá aun cuando la comunicación se hiciera con posterioridad al libramiento de la mercadería, siempre que no hubiere en curso un proceso de inspección aduanera o impositiva y el servicio aduanero pudiere constatar la inexactitud, en los plazos y con las formalidades que establezca la reglamentación. 3.- La reducción de pena no procederá en los supuestos en los cuales la infracción consistiera en el mero incumplimiento de los plazos acordados para la realización de determinadas destinaciones u operaciones."*

Que conforme surge de los actuados se procedió a extracción de muestras de la mercadería para su análisis, con carácter presuntivo sujeta a resultado, asimismo, de las actas de extracción de muestras -de fecha 28/05/2008 y 11/08/2008- surge que las mismas fueron realizadas en las instalaciones de la firma OMYA ARGENTINA S.A. y en relación a la destinación de autos (v. sobre contenedor de la destinación aduanera).

Sin embargo, de los actuados no surge que la recurrente haya informado antes del 28/05/08 -la autodenuncia aquí invocada- y que la misma sea también aplicable a la operación en cuestión, sino que la primer presentación realizada por la recurrente en la cual se invoca la autodenuncia fue con fecha 28/10/2009,esto es posterior a que se hayan tomado muestras de la operación en cuestión, lo que importa un principio de inspección aduanera en los términos del art. 917.

A mayor abundamiento, tampoco surge de la autodenuncia presentada con fecha 02/05/2008 (A.A Nº13289-011033/08 Aduana de Buenos Aires) que la misma resulte aplicable a la operación en cuestión, asimismo, de la documental acompañada como Anexo B (operaciones de exportación), no surge cargo de recepción por parte de la DGA, ni que la misma forme parte de esos actuados (v. a fs. 56/61 AA).

Que la autodenuncia debe ser genuinamente espontánea, para que resulte oportuna debe ser presentada antes de que: a) La Aduana lo hubiera detectado; b) Hubiera un principio de inspección aduanera o se hubiera iniciado los actos preparatorios del despacho.

Esta espontaneidad resulta manifiesta, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en su conocimiento la existencia de una diferencia, en el caso de autos la extracción de las muestras, importa un principio de inspección aduanera, en los términos del art. 917.

Al respecto la C.S.J.N. al pronunciarse in re "Agencia Marítima Heilein S.A.", del 12/5/92, sostuvo que el beneficio de la reducción de la pena, previsto en la norma para los casos conocidos como de autodenuncia procede únicamente cuando se den los recaudos de espontaneidad expresamente previstos en el

precepto citado. Esta espontaneidad resulta manifiesta, según se desprende de las previsiones del legislador, como lo señala el tribunal a quo, cuando el responsable se anticipa al servicio aduanero y, antes de que se realicen actividades que permitan comprobar la inexactitud, pone en conocimiento la existencia de la diferencia. En la especie, en cambio, la iniciación de la descarga bajo el control aduanero (art. 194 del Código Aduanero), importa un principio de inspección aduanera en los términos del art. 917. (Consid. V). "Agencia Marítima Basal S.A. (T.F. 6770-A) s/ resol. apel. de la A.N.A." Causa: 15.652/93 ART. 917 DEL C.A.CNACAF, SALA I - Licht, Coviello - 19/07/96.

Que la recurrente pudo haber informado al servicio aduanero previo al momento de oficializar la destinación Nº 08 083 EC01 001667 S, dado que ya conocía el error en la posición arancelaria atento a las autodenuncia ya presentada en las A.A Nº13289-011033/08 -Aduana de Buenos Aires, o bien podría haber optado por realizar declaración supeditada, prevista en el art. 323 del C.A., y de esta manera evitar la apertura de nuevos sumarios aduaneros subordinados a lo que en definitiva resulte de la controversia original.

VIII.- Que siendo el bien jurídico tutelado el principio de la veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras y la correspondencia de dichas manifestaciones con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, surgen a juicio del suscripto, elementos suficientes que permiten determinar la comisión de la infracción, toda vez que la declaración comprometida en la destinacion involucrada resultó efectivamente inexacta, y en caso de pasar inadvertida hubiera podido producir un perjuicio fiscal.

Que por lo expuesto, cabe concluir que se verifica en autos la comisión de la infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

IX.- Que, habiéndose concluido la comisión de la referida infracción, corresponde ahora determinar si es procedente o no la imputación de responsabilidad solidaria al despachante de aduana, en relación a la infracción y a la pena de multa aplicable.

Que, en la resolución recurrida, la imputación de la infracción a la referida auxiliar del servicio aduanero se efectúa con fundamento de que este no habría cumplido con las obligaciones a su cargo por haber tenido tantos inconvenientes al clasificar la mercadería en la posición arancelaria correcta, art. 902 ap. 2 del C.A .

Que, en el caso, y según resulta de la documentación agregada en el sobre contendor del P.E de autos, el despachante de aduana Morel Carlos Enrique, al efectuar la declaración de la mercadería y su P. A, se ajustó a las instrucciones del exportador, no advirtiéndose hechos personales (tales como dolo, negligencia, imprudencia o impericia, o incumplimiento de los deberes a su cargo) que puedan comprometer su responsabilidad. Por ello, corresponde aplicar la causal eximente del citado art. 908 del C.A.

Que pacífica y reiterada jurisprudencia de la CSJN se ha inclinado por desincriminar a los despachantes de aduana por las infracciones que pudieran cometerse en el trámite de los despachos cuando aquéllos, actuando en nombre de sus mandantes y no apartándose de las instrucciones recibidas, hayan demostrado de alguna manera que han cumplido con los deberes a su cargo.

Que en el esquema legal de la responsabilidad infraccional atinente al caso debe tenerse por acreditado que el despachante ha cumplido con las obligaciones a su cargo y por ende corresponde eximirlo de responsabilidad conforme lo dispuesto por el artículo 908 del C.A., cuando actúa siguiendo las instrucciones del importador y particularmente cuando la declaración se ajusta a los datos de la factura comercial, por lo que corresponde revocar la multa impuesta a las actoras en su carácter de despachantes de aduana.

Que debe recordarse que en la especie rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Que, por otra parte, al no haberse invocado que el despachante de aduana se hubiera apartado de la documentación complementaria, se aplica la doctrina de la Corte Suprema, in re "Garibotti, Armando" (Fallos, 287:191), acerca de que queda, en principio, exento de responsabilidad el despachante de aduana que cumpliendo con las obligaciones a su cargo, se atiene a lo manifestado por el importador y a lo que resulte de la documentación complementaria, salvo que incurra en hechos personales que lo comprometan. Se produce, como ha dicho la CNCAF, Sala IV, in re "Nadia SCA", del 28/4/83, "*una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo al despachante la obligación de probar la existencia de causales de exculpación*". En igual sentido, la Sala 1 de la C. Nac. Cont.-Adm. Fed. Cap., in re "De Fabriziis y D´Orsi SRL", del 19/10/82, puntualizó que "*los antecedentes absolutorios de la Cámara en esta materia exigen que la parte haya probado que cumplió con las obligaciones a su cargo, o que tal circunstancia se desprenda de los antecedentes administrativos tenidos a la vista al resolver*".

X.- Que, por lo expuesto en los capítulos precedentes, opino que corresponde revocar, respecto del coactor Morel Carlos Enrique, la resolución apelada, debiéndosela confirmar respecto de la coactora OMYA ARGENTINA S.A., en cuanto la condena al pago de multa por la infracción del art. 954 inc. a) del CA.

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la Resolución N° 063/2012, dictada por Administrador de la Aduana de San Luis en la Actuación SIGEA N° 124401-104-2008, en cuanto se condena a la coactora OMYA ARGENTINA S.A. al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de $1.860,95 (pesos mil ochocientos sesenta con 95/100) por la infracción del art. 954 inc. a) del C.A., como asimismo exigir el pago de los derechos de exportación adeudados por la suma de $ 1.200,63 (pesos mil doscientos con 63/100) en los términos del art. 794 ss. y cc. del C.A. Costas a la coactora.

2.- Revocar parcialmente el art. 1º de la referida Resolución, en cuanto a la condena impuesta al Despachante de Aduana Morel Carlos Enrique. Costas a la DGA. (conf. 1.163 del CA).

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1.- Confirmar parcialmente el art. 1° de la Resolución N° 063/2012, dictada por Administrador de la Aduana de San Luis en la Actuación SIGEA N° 124401-104-2008, en cuanto se condena a la coactora OMYA ARGENTINA S.A. al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de $1.860,95 (pesos mil ochocientos sesenta con 95/100) por la infracción del art. 954 inc. a) del C.A., como asimismo exigir el pago de los derechos de exportación adeudados por la suma de $ 1.200,63 (pesos mil doscientos con 63/100) en los términos del art. 794 ss. y cc. del C.A. Costas a la coactora.

2.- Revocar parcialmente el art. 1º de la referida Resolución, en cuanto a la condena impuesta al Despachante de Aduana Morel Carlos Enrique. Costas a la DGA. (conf. 1.163 del CA).

Regístrese, notifíquese (y a la Dra. Florencia Romero CUIT 27-30557414-25 mediante oficial notificador al domicilio constituido en autos, a saber: Paraguay 609, Piso 3°. Of. “E”, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, toda vez que la mencionada letrada no se encuentra dado de alta en TAD), oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2021.10.26 19:41:10 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: 2021.10.26 20:57:22 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: 2021.10.27 11:25:57 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
Date: 2021.10.27 11:26:33 -03:00