República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-11799497-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 10 de Febrero de 2021

Referencia: EX-2020-17645917-APN-SGASAD#TFN CAPELLE HERMANOS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Horacio Joaquín Segura y Claudia Beatriz Sarquis, para resolver en los autos caratulados: **"CAPELLE HERMANOS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación**", expediente Nº **EX-2020-17645917-APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Que la encartada interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 01/2020, dictada el 04/02/2020 por el Administrador de Aduana de San Nicolás en el Sumario SC59 N° 45/2016, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $42.470,86. En el caso se le endilga la comisión de la infracción aduanera prevista en el art. 969 del C.A. en relación a la DJVE N° 15 059 DJVE 000002T. El recurrente se considera afectado por cuanto se le rechazó la condonación de la multa solicitada en los términos del art. 56 de la Ley 27.260 y art. 11 de la RG AFIP 3920/2016. Aduce que la resolución cuestionada se da de bruces con el temperamento asumido por el organismo fiscal en el sumario que resultó instruido en paralelo y en el cual se ordenó el archivo de las actuaciones en los términos de la ley citada. En subsidio de ese agravio, pone de manifiesto su derecho a la extinción de la acción penal por imputársele la transgresión a un deber formal que, por su naturaleza, no puede ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción. Desde ese punto de vista, considera que, si bien la Resolución N° 4007/2016, al mencionar en su art. 5 las infracciones formales, no incluye a las sanciones provenientes del art. 969 del CA, tampoco las excluye explícitamente. En el sentido y con el alcance señalado, hace hincapié en que la enumeración contenida en el marco legal citado no reviste carácter taxativo. Ofrece prueba, hace reserva de la cuestión federal y solicita se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas a la contraria.

II.- Que mediante IF-2020-66730376-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. En relación a la condonación de la multa, cita el Dictamen Jurídico Nº 49/ 2017 (AD SANI), en cuanto dispone que: *"(…) el art 969 del C.A describe un tipo infraccional vinculado al incumplimiento de un régimen específico (DJVE Ley Nº 21.453), siguiendo los lineamientos de la superioridad, no debería considerarse dicho tipo infraccional como "formal" (Res. Gral. Nº 4007/16), por lo que no podría serle aplicable las previsiones del art. 56 de la Ley 27.260 (…)".* Con relación a la infracción prevista en el art. 969 del CA, sostiene que la apelante no ha podido desvirtuar en autos la configuración de la misma ni tampoco la extinción de las obligaciones asumidas, no habiendo cumplido con lo establecido en la Ley 21.543, art. 9 en relación a la DJVE N° 15059DJVE000002T. Hace reserva de la cuestión federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa y solicita se dicte sentencia confirmando el fallo aduanero, con costas.

III.- Que mediante PV-2021-10502196-APN-TFN#MEC se elevan los autos a esta Sala G, la que los pasa a sentencia (v. IF-2021-10556267-APN-VOCXIX#TFN).

IV.- Que, mediante **IF-2020-73213764-APN-DTD#JGM e IF-2020-73214928-APN-DTD#JGM**, el 28/10/2020, el fisco acompaña las actuaciones administrativas N° 17206-4-2016, correspondientes al sumario SC59-45/2016-8, las cuales se inician a fs. 1 con el print de pantalla de "Consulta de declaraciones por estados". A fs. 2/5 obra el print de pantalla de "Consulta DJVE" en relación a la DJVE n° 10 059 0000002 T. A fs. 6 obra el Acta de denuncia de fecha 22/01/2016, formulada contra la firma CAPELLE HERMANOS SA, por incumplimiento de la DJVE referida (infracción al art. 9 de la Ley 21.453). A fs. 13 se indica el importe de la multa correspondiente. A fs. 14/15, con fecha 04/07/2016, por medio de la Resolución n° 205/2016 (AD SANI), se instruye sumario contencioso contra la firma CAPELLE HERMANOS SA y se le corre vista de lo actuado (notificación del 30/11/2016 conforme constancia de fs. 22). A fs. 23/29 se presenta la firma imputada contestando la vista conferida. A fs. 33, el 08/03/2017, la recurrente presenta el formulario N° 408/A en relación a la multa que le fuera impuesta, por un total de $42.470,86. A fs. 34 y vta. la firma actora solicita condonación de pleno derecho en los términos del art. 56 de la Ley 27.260 y art. 11 de la RG AFIP N° 3920/16. A fs. 35/36, con fecha 14/03/2017, se emite el Dictamen N° 35/2017 (AD SANI) según el cual correspondería rechazar la nulidad impetrada por la recurrente en la contestación de vista y proseguir las actuaciones según su estado. A fs. 38 se emite el Dictamen N° 48/2017 (AD SANI), según el cual no correspondería considerar al previsto en el art. 969 del CA como un tipo infraccional formal, por lo que no podrían aplicársele las previsiones del art. 56 de la Ley 27.260. A fs. 39/40, con fecha 31/03/17, se dicta la Resolución (AD SANI) N° 107/2017, rechazando la nulidad y la condonación de la deuda solicitada por la recurrente (ver IF-2020-73214928-APN-DTD#JGM). A fs. 41/43, con fecha 18/4/2017, la firma involucrada interpone recurso de reconsideración. A fs. 45/46vta. dicho recurso es rechazado. A fs. 48/50 la recurrente interpone recurso jerárquico. A fs. 52 y vta. se emite el Dictamen N° 163/17 (DV RJU3), en el sentido de que correspondería decretar las nulidades correspondientes, adaptando lo actuado al procedimiento previsto en el CA, dejando constancia de la petición realizada junto con la cuestión de fondo. A fs. 53 y vta., se emite dictamen en el sentido de que debería condenarse a la sumariada por infracción al art. 969 CA. A fs. 54 y vta., con fecha 04/02/2020, se dicta la Resolución (AD SANI) N° 1/2020, apelada en autos mediante la cual se resuelve condenar a la recurrente al pago de una multa en los términos del art. 969 del CA.

V.- Que corresponde expedirse en torno a la procedencia de la condonación solicitada por la recurrente.

Que el **artículo 56 de la Ley 27.260** establece, en lo que aquí interesa, que el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones **formales** cometidas hasta el 31 de mayo de 2016 que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando, con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal. Asimismo, dispone que, 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, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016, inclusive.

Que, por otra parte, en relación a las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones **sustanciales** devengadas al 31 de mayo de 2016, dispone que las mismas 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.

VI.- Que, de acuerdo con las pautas referidas, que resultan de la propia ley, para determinar si la condonación es procedente en el caso bajo examen, corresponde, en primer lugar, analizar si la trasgresión de que se trata –infracción prevista en el art. 969 del CA- es sustancial o formal, según afecte o no, respectivamente, la finalidad que motivó el otorgamiento del beneficio previsto en la Ley 21.453.

A tal efecto, cabe señalar que, conforme resulta de la nota de elevación al Poder Ejecutivo con que fue acompañado el proyecto de la referida ley, la misma fue concebida con la intención de "*fomentar las exportaciones de*

algunos productos mediante un sistema que ***facilite a los vendedores la determinación de sus costos con la debida antelación*** *de modo de* ***propender a un más fluido ingreso de divisas****, a la vez que sirva para* ***registrar el volumen de tales exportaciones****,* ***sin que afecte el correcto abastecimiento del mercado interno***" (el énfasis me pertenece).

Que persiguiendo esos propósitos, se dispuso que, las ventas al exterior de los productos de origen agrícola a los que se refiere dicha ley, debían ser registradas mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (artículo 3 de la Ley 21.453) y que, **a los fines de la liquidación de los derechos de exportación**; reembolsos; reintegros; contribuciones; tasas; servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de dichas mercaderías, serían de aplicación los **regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible** (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) **vigentes a la fecha de cierre de cada venta** (artículo 6 de la Ley 21.453). De manera que, la Ley 21.453 "*estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación*" (Fallos 320:2656).

VII.- Que, asimismo, corresponde señalar que, si bien a través del congelamiento del tratamiento tributario de exportación a la fecha del cierre de venta otorgado como beneficio mediante este régimen se apuntó a dotar de seguridad jurídica a las operaciones de exportación a las que el mismo se refiere (que podían verse afectadas en su rentabilidad por las continuas variaciones de los precios en las divisas y del tratamiento tributario), no puede ignorarse que, como contrapartida de dicho beneficio y a fin de programar el "*fluido ingreso de divisas*" al que alude su exposición de motivos y "*registrar el volumen de tales exportaciones*", la ley exige que el exportador cumpla, dentro de un plazo determinado, con la exportación a consumo de, al menos, **el 90% de la mercadería comprometida bajo apercibimiento de la aplicación de una multa equivalente al 15% del valor FOB de venta de la mercadería no exportada** (artículo 9 de la Ley 21.453 y artículo 969 del CA).

Cabe agregar que, en relación al régimen sancionatorio contenido en la norma implicada, en la nota de elevación ya referida, se consignó que el mismo tendía a "***evitar maniobras especulativas*** *que puedan distorsionar el libre juego de la oferta y la demanda, modificando mediante ventas supuestas o su anulación los beneficios de una real competencia*" (el destacado me pertenece).

VIII.- Que, la consideración conjunta de los propósitos perseguidos mediante el régimen especial aquí involucrado y las sanciones previstas ante su inobservancia, permiten concluir que no se trata aquí un incumplimiento meramente formal. Ello así por cuanto, la falta de exportación en los plazos, forma y condiciones, de la mercadería registrada, vulnera en forma directa tales objetivos en tanto, por un lado, provoca imposibilidad para el Estado de gozar de los beneficios que la previsibilidad del régimen le genera (contar con el ingreso de divisas correspondiente a la campaña agrícola dentro del término prefijado ("fluido ingreso de divisas") y conocer el volumen proyectado de las exportaciones a fin de resguardar el abastecimiento del mercado interno) y, por el otro, le posibilita al exportador la ejecución de las maniobras de carácter especulativo que tienden a evitarse mediante el régimen sancionatorio.

Que, el alto porcentaje de efectiva exportación exigido por la ley para considerar cumplidas las ventas declaradas (90%); la severidad de las sanciones impuestas ante los incumplimientos (arts. 8 y 9 de la Ley 21.453 y art. 969 del Código Aduanero) y la imposibilidad de justificar la inobservancia del régimen salvo acreditación fehaciente de caso fortuito o fuerza mayor (artículo 731 del Código Aduanero), constituyen pautas que evidencian el interés del Estado en el estricto cumplimiento de sus pautas.

Que, de acuerdo a todo lo expuesto, entiendo que no se trata en autos de una infracción formal motivo por el cual su condonación, en los términos de los párrafos 1,2 y 3 del artículo 56 de la Ley 27.260, resulta improcedente.

IX.- Que, resta entonces, considerar si tal condonación es procedente en virtud del párrafo 4 de dicho artículo conforme el cual, 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, de acuerdo a los términos del artículo aludido y a los que resultan del art. 55 del mismo cuerpo normativo, en los casos de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales, la condonación de pleno derecho se encuentra supeditada a la cancelación de la obligación tributaria principal.

X.- Que, tratándose en autos de una multa correspondiente al incumplimiento de una obligación de fondo que **no se encuentra asociada a obligación tributaria sustancial alguna**, entiendo que la misma no resulta alcanzada por el beneficio de la condonación. Ello así en tanto, el mismo, sólo procede respecto de este tipo de multas cuando, como contrapartida, se cumple con el pago de la obligación tributaria adeudada. De esta manera se buscó que otorgar el beneficio de la condonación de la multa tanto a aquellos que hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia del régimen de facilidades –art. 55-, como a aquellos que cancelan dicha obligación en virtud del acogimiento al mismo –art. 56- para que no se encuentren unos en peor situación que los otros y, asimismo, mediante la obligación de ingresar los tributos adeudados, procurar la obtención de recursos para que el Estado pueda hacer frente a sus gastos.

XI.- Que coincido con el criterio del Dr. Juárez expuesto en la causa "PBB POLISUR SA", expte. N° 33.220-A, en cuanto sostiene que ésta es la interpretación sistemática que permite aplicar el beneficio de la condonación a las multas como la de autos en tanto, una interpretación restringida, importaría la imposibilidad de condonar las multas aduaneras en general lo cual conllevaría a la desnaturalización del régimen en cuestión. Ello en virtud de que, a diferencia de lo que ocurre en materia impositiva, las multas aduaneras no están asociadas a la omisión del pago de tributos sino al incumplimiento, inobservancia o violación de deberes un obligaciones asumidas respecto de destinaciones o regímenes aduaneros teniendo en miras institutos específicos de la materia aduanera (control aduanero, despacho en confianza) no existiendo, en la mayoría de los casos, posibilidad material de cumplir con la obligación "sustancial" incumplida que, en el caso, consistía en exportar la mercadería comprometida.

XII.- Que, finalmente, debe señalarse que, si la intención del legislador hubiese sido conceder el beneficio de la condonación de pleno derecho a *las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones materiales que no se encuentren asociadas a una obligación tributaria sustancial*, así lo hubiese indicado en el texto legal. Una inteligencia de las normas en juego opuesta a la consignada importaría la imprevisión o a la inconsecuencia del legislador, circunstancias estas que, como principio, no cabe suponer (Fallos: 310:195; 312:1614, entre muchos otros).

XIII.- Que, en ese orden de ideas, la falta de inclusión de la infracción de autos – prevista en el art. 969 del CA- en la nómina de sanciones condonables correspondientes a infracciones formales y sustanciales/materiales contenida en los **artículos 5 y 6 de la Resolución General AFIP 4007/2017** –reglamentaria de la Ley 27.260-, resulta concordante y contribuye reforzar la conclusión de que, dicha condonación, no resulta procedente en el caso bajo examen.

XIV.- Que, como corolario de lo expuesto, corresponde señalar que en el **artículo 52 in fine de la Ley 27.260** se excluye expresamente del régimen de facilidades a "*las obligaciones o infracciones vinculadas con regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios*" como ocurre en la causa.

Que, conforme todo lo expuesto, considero que la multa de autos no se encuentra alcanzada por la condonación prevista en la Ley 27.260.

XV.- Que, finalmente, en relación al planteo según el cual, al haberse dictado simultáneamente dos resoluciones opuestas en sumarios diferentes referidos a la misma materia, se habría vulnerado el principio de unidad del Estado, cabe señalar que, si bien mediante el principio de confianza legítima tiende a protegerse, con el objeto de garantizar seguridad jurídica, la expectativa justificada del administrado de obtener determinada conducta por parte de ciertos órganos del Estado derivada de los actos anteriores del mismo, ello no puede interpretarse en el sentido de

conferirle al primero la posibilidad de invocar un derecho subjetivo nacido de una situación irregular. De ello se desprende que, la condonación dispuesta mediante actos anteriores del servicio aduanero en circunstancias similares a las de autos, resultaría, en todo caso, vinculante siempre que la misma fuese válida, es decir, ajustada a derecho. No así cuando, como en el caso de autos, dicha condonación no resulta procedente conforme los términos de la normativa aplicable.

XVI.- Que, por lo demás, la recurrente no ha controvertido en autos la configuración de la infracción que se le imputa.

Que, en virtud de todo lo expuesto**, voto por:**

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución N° 01/2020, dictada el 04/02/2020 por el Administrador de Aduana de San Nicolás en el Sumario SC59 N° 45/2016. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Sr. Vocal preopinante.

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

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución N° 01/2020, dictada el 04/02/2020 por el Administrador de Aduana de San Nicolás en el Sumario SC59 N° 45/2016. Con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2021.02.08 17:25:18 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: 2021.02.09 16:48:52 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2021.02.10 13:18:23 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2021.02.10 13:18:28 -03:00