Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2021-80320867-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 30 de Agosto de 2021

Referencia: EX-2020-13308764- -APN-SGASAD#TFN - MONSANTO ARGENTINA S.R.L. - Sentencia

---

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Sres. Vocales miembros de la Sala "G", Dres. Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura, (titular de la Vocalía 21º Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía de la 19º Nominación), a fin de resolver los autos caratulados **"MONSANTO ARGENTINA S.R.L. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**, Expediente Nº **EX-2020-13308764- -APN-SGASAD#TFN,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que por IF-2020-13308704-APN-DTD#JGM se presenta la firma "MONSANTO ARGENTINA S.R.L.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución DEPRLA Nro. 2020-239-E-AFIP-DEPRLA dictada en la Actuación Nro. 13289-18717-2016, únicamente en cuanto se le formula cargo por la suma de $ 526.868,34 en concepto de diferencia de tributos adeudados. Relata que con fecha 10/08/2016 la importadora oficializa el despacho de importación Nro. 160011C04068042Y, y que el 13/09/2016 por SIGEA 13289-18717-2016 se interpone formal pedido de rectificación manifestando "(…) *que ha existido un error involuntario cometido en el extranjero por el exportador norteamericano. Así, al emitir su factura n° 804277620 indicó un precio de la mercadería que ascendía a U$ 96.451,03, cuando correspondía U$ 212.635,91. Habiéndose advertido de ello casi inmediatamente se nos hizo saber y de inmediato entonces, lo ponemos a conocimiento del servicio aduanero.- En virtud de lo expuesto, el exportador ha emitido una nueva factura corrigiendo el precio del producto exportado. Así entonces, acompaña nueva Factura n° 804277620B. enviada por el exportador (que será agregada en los próximos días debidamente legalizada), acreditando los extremos que se indican (…)".* Explica que el 27/07/2017 la importadora mediante la presentación "ACOMPAÑA NUEVA FACTURA Y NOTA CERTIFICADAS Y CONSULARIZADA", arrima al expediente Nota emitida por el exportador con fecha 19/12/2016 con firma certificada y consularizada, junto con la nueva factura Nro. 804277620B también con firma certificada y consularizada. Señala que con fecha 30/05/2018 la Aduana eleva denuncia en los términos del art 954 ap. 1 inc. a) del C.A y, finalmente, la Aduana resuelve encuadrar la conducta bajo el amparo del art. 917 C.A., es decir, en una autodenuncia, intimando el pago de una multa reducida al 25% más los tributos. Agrega que, en oportunidad de liquidar tributos se incluyeron los conceptos de IVA Adicional y Ganancias por la suma de $405.283,3 en concepto de IVA adicional, y $121.585,01, en concepto de ganancias. Destaca que con fecha 28/02/2020 la importadora se aviene al pago de la multa en los términos del art. 917 del C.A., los derechos de importación, tasa de estadística e I.V.A. y

manifiesta disconformidad con la intimación de las percepciones, toda vez que la C.S.J.N. ha resuelto recientemente que la Aduana pierde facultad de percibir los mismos una vez vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas de dichos tributos. Funda su apelación y solicita que, por la aplicación del Fallo "CLADD ITA S.A." de la C.S.J.N., se revoque la percepción Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias. Señala que, de conformidad con la doctrina sentada por dicho fallo, la pretensión tributaria debe ser revocada por cuanto habiendo vencido el plazo para la presentación de las declaraciones juradas de los impuestos I.V.A. y Ganancias del año 2016, corresponde entender que el organismo ha perdido la facultad para intimar y exigir el pago de las percepciones de esos impuestos por ese período. Cita doctrina en apoyo de sus dichos. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que, oportunamente, se revoque la resolución apelada -en cuanto intima el pago de I.V.A. Adicional y Ganancias-, con expresa imposición de costas.

II.- Que, mediante IF-2020-65370312-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Niega todos y cada uno de los hechos en los que la actora sustenta su apelación, que no sean específicamente reconocidos en su responde o no surjan de las actuaciones administrativas acompañadas o de la prueba a producirse en autos. Formula una breve reseña de lo actuado en sede administrativa. Opone excepción de incompetencia en razón de la materia. Explica que, en el presente caso, la actora pretende interponer un recurso de apelación contra la resolución ante el Tribunal Fiscal en contradicción con lo reglado por el ordenamiento normativo. En efecto, arguye que el caso traído a debate es una impugnación deducida contra una resolución aduanera que resuelve cuestiones que pueden afectar el derecho o interés legítimo del administrado y que no está contemplada en otro procedimiento (art. 1053, inciso “f” del C.A.), por lo que, en materia recursiva, corresponde estar a la remisión que consagra el art. 1017 C.A., resultando ser la vía idónea la acción judicial contemplada en el inciso “a” del art. 25 de la Ley 19.549 y modif. Expone sus argumentos en relación a la improcedencia de la pretensión de la actora. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba las act. adm. del caso, y plantea el caso federal. Solicita que se dicte sentencia que rechace la apelación interpuesta, y confirme la resolución recurrida, con costas.

III.- Que mediante PV-2021-61130215-APN-VOCXX#TFN se dispone tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia planteada por la parte demandada en la contestación del traslado conferido en la especie, y se elevan los autos a la Sala G; y posteriormente se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nro. SIGEA 13289-18717-2016 se inicia con la presentación de la firma “MONSANTO ARGENTINA S.R.L.” mediante la cual pone en conocimiento del servicio aduanero que en relación al Despacho de Importación N°16001IC04068042Y *“ha existido un error involuntario cometido en el extranjero por el exportador norteamericano. Asi, al emitir su factura n.º 804277620 indicó un precio de la mercadería que ascendía a U$ 96.451,03, cuando correspondía U$ 212.635,91.- Habiéndose advertido de ello casi inmediatamente se nos hizo saber y de inmediato entonces, lo ponemos a conocimiento del servicio aduanero.-”*, y adjunta documentación a efectos de acreditar la circunstancia denunciada. En consecuencia, el servicio aduanero formula denuncia -obrante a fs. 39- por entender que: “*de la presentación efectuada por Actuación 13289-18717-2016 resulta mercadería con diferencia de valor por un monto de 116184,88 u$s (Art. 954 inc. c) del C.A.), ocasionando un Perjuicio Fiscal en concepto de diferencia de tributos a abonar de 85496,41 u$s (Art. 954 inc. a) del C.A.)*. A fs. 40/41 con fecha 04/06/18 se efectúa liquidación por diferencias en importación, y el 13/06/18 se liquidan tributos y multa. A fs. 45/47 obra la Resolución RESOL-2020-239-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA. A fs. 50/vta. la firma manifiesta voluntad de pago de la multa, derechos estadística e IVA, solicita afectación de los fondos que detalla y la generación de LMAN; asimismo, manifiesta disconformidad con la intimación de pago de la percepción del IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias, respecto de lo cual invoca la aplicación del fallo de la C.S.J.N. “CLADD ITA S.A.” (del 26/11/2019). A fs. 56/57 acredita la interposición del recurso ante este Tribunal.

V.- Que por una cuestión de prelación lógica, debe tratarse el planteo de incompetencia formulado por la representación fiscal en cuanto sostiene que el recurso de apelación interpuesto por la actora ante este Tribunal resulta contradictorio con lo reglado por el ordenamiento normativo.

Que en ese sentido, la demandada expresa que se trata de una impugnación deducida contra una resolución aduanera que resuelve cuestiones que pueden afectar el derecho o interés legítimo del administrado y que no está contemplada en otro

procedimiento (art. 1053, inciso “f” C.A.) por lo que, en materia recursiva, corresponde estar a la remisión que consagra el art. 1017 C.A., resultando la vía idónea la acción judicial contemplada en el inciso “a” del art. 25 de la Ley 19.549 y modif.

Que el análisis específico respecto de si la resolución apelada en autos habilita la competencia de éste Tribunal, se efectúa en uso de las facultades conferidas por el art. 1143 del C.A.

Que, como es sabido, este Tribunal resulta competente para entender de los recursos que involucren las cuestiones relacionadas a la materia tributaria o aduanera que de manera exclusiva y taxativa establecen la ley 11.683 y el Código Aduanero.

Que, en lo que aquí interesa, cabe señalar que el Código Aduanero, en sus artículos 1025 y 1132, establece la competencia de este Tribunal Fiscal. En especial, el artículo 1132 del Código Aduanero dispone que contra las resoluciones definitivas del administrador dictadas en los procedimientos para las infracciones procederá el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal o demanda contenciosa ante el Juez competente; y el artículo 1133 del Código Aduanero establece que la apelación prevista en el artículo 1132 del Código citado deberá interponerse dentro del plazo de quince días -hábiles- contados desde la notificación de la resolución.

Que conviene reseñar que la cuestión traída a conocimiento se originó con el pedido de rectificación de la firma “MONSANTO ARGENTINA S.R.L.” presentada ante el servicio aduanero. Dicha firma oficializó con fecha 10/08/2016 el despacho de importación Nro. 160011C04068042Y, y ante la comunicación del exportador norteamericano de que existió un error involuntario al emitir su factura Nº 804277620 en la que se había indicado un precio de la mercadería por u$s96.451,03, cuando correspondía u$s212.635,91; la importadora presentó ante el servicio aduanero (el 13/09/2016) formal pedido de rectificación (que tramitó como Actuación SIGEA 13289-18717-2016), adjuntando la documentación complementaria de la operación -incluída la copia de la factura 804277620B-. Posteriormente, la firma acompañó la nueva Factura N° 804277620B emitida por u$s212.635,91 y Nota del exportador, ambas consularizadas (v. fs. 31/36 de la act. adm).

Que el servicio aduanero formuló la pertinente denuncia con fecha 30/05/2018 entendiendo que: “*de la presentación efectuada por Actuación 13289-18717-2016 resulta mercadería con diferencia de valor por un monto de 116184,88u$s (Art. 954 inc. c.) del CA), ocasionando un Perjuicio Fiscal en concepto de diferencia de tributos a abonar de 85496,41u$s (Art. 954 inc. a) del C.A.)*”. Ello así, el servicio aduanero practicó liquidación estimando el perjuicio fiscal que hubiera ocasionado la diferencia denunciada en caso de pasar inadvertida y determina la nueva base imponible.

Que en razón de que la inexactitud generada fue puesta en conocimiento de la Aduana por la firma, antes que aquella por cualquier medio la hubiera advertido; el servicio aduanero consideró que, de conformidad con lo establecido por el art. 917 del C.A., se encontraban reunidos los elementos determinantes para la reducción de la pena y, en consecuencia, dictó la Resolución RESOL-2020-239-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA (apelada en la especie).

Que por una parte, cabe destacar que el Código Aduanero argentino (ley 22.415) además de introducir principios de clara prosapia penal, estableció la aplicación supletoria de las disposiciones generales del derecho penal siempre que las mismas no estuviesen expresa o tácitamente excluidas por el régimen del Código. De tal manera el Código, sin perjuicio de reconocer a las infracciones aduaneras un marcado carácter penal, impidió un salto al vacío en materia de aplicación de los principios generales, del Código Penal, estableciendo un sistema hermenéutico cerrado que sólo abre sus puertas a los principios generales del derecho penal en el caso que el sistema propio no le pudiera dar solución, fuere de manera expresa o implícita (cfme. “La responsabilidad en las infracciones aduaneras”, Barreira, Enrique C. - Vidal Albarracín, Héctor G., La Ley 1989-A, 925).

Que en ese orden de ideas, el fundamento del legislador en este aspecto también resulta claro de la Exposición de Motivos de la ley 22.415 –que sancionó el Código Aduanero-, en el comentario a la Sección XII, Título II, Punto 5, referido a las

Disposiciones generales de las infracciones aduaneras, en cuanto expresa que: “mediante la recepción de los principios fundamentales de la materia penal sustantiva en las ´Disposiciones generales´de las infracciones aduaneras, se logra la sistematización de este régimen y su autonomía frente a otros cuerpos legales. Por ello, no constituye una repetición innecesaria frente a lo dispuesto en el artículo 4º del Código Penal pues no se trata de delitos previstos en una ley especial sino de infracciones y así se evita toda confusión sobre su aplicabilidad en esta materia.

Que en concordancia, la Corte Suprema ha dicho que “son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal, conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 290:202, 5º considerando, y sus citas)” (“SAFRAR Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores”, del 27/12/88, Fallos, 311:2779). Ello, sin perjuicio de la posición de la Excma. Corte Suprema respecto de la carga de la prueba referente a la presunción de culpabilidad ínsita en los elementos materiales del accionar del sujeto activo de la infracción.

Que el art. 917 del C.A. que (según la reforma introducida por la ley 25.986) dispone -en cuanto aquí interesa- 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) éste por cualquier medio lo hubiere advertido;(...)”. En efecto, el art. 917 del C.A. prevé un supuesto de atenuación, por el cual se reduce la multa en el 75% de su importe mínimo, que es el de la autodenuncia. Antes de la ley 25.986 -B.O., 5/1/2005-, este beneficio sólo se circunscribía a las declaraciones inexactas y se limitaba a supuestos muy reducidos. La ley 25.986 amplió los supuestos y extendió el beneficio a todas las infracciones aduaneras, excepto casos de la transgresión de fondo a los regímenes de destinación suspensiva.

Que en el caso, si bien la Aduana formuló denuncia por la infracción al art. 954 ap. 1 incs. “a” y “c” del C.A., consideró que se encontraban reunidos los requisitos para encuadrar la conducta de la actora en “autodenuncia” -cfme. art. 917 C.A.-.

Que, en definitiva, corresponde poner de manifiesto que el fallo RESOL-2020-239-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA es una resolución definitiva del administrador dictada en un procedimiento infraccional -aunque no haya sido necesario abrir el sumario en virtud del encuadre dado a la conducta del importador, por aplicación del art. 917 del C.A.-.

Que por lo demás, una solución contraria a la que se propicia significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción apelada (Fallos. 310:1822).

Que por lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, y declarar que este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde resolver la procedencia del pedido de la actora en cuanto a que, por la aplicación del Fallo "CLADD ITA S.A." de la C.S.J.N., solicita se revoque la percepción Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias (únicos rubros cuestionados por la actora en su apelación).

Que en el caso, la recurrente documentó ante el servicio aduanero con fecha 10/08/2016 una importación a consumo mediante el despacho Nro. 160011C04068042Y y, si bien la solicitud de rectificación del valor declarado por la mercadería en cuestión fue presentada por la importadora el 13/09/2016, el servicio aduanero liquidó tributos incluyendo los conceptos de IVA Adicional y Ganancias (por la suma de $405.283,33 en concepto de IVA adicional, y $121.585,01, en concepto de ganancias) el 13/06/18, es decir, con posterioridad al vencimiento del término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos.

Que la cuestión analizada por la CSJN en la causa “Cladd ITA SA (TF 22.343-A) c/ EN - DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas” del 26/11/2019, radicó en determinar si la Aduana se encuentra facultada para exigir el pago de las percepciones del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias conforme a lo

establecido en las resoluciones generales DGI 3431/91 y 3543/92 luego de vencidos los plazos correspondientes a las declaraciones juradas en las que resultan computables esos tributos.

Que en el citado precedente la CSJN ha dicho "9°) *Que, al ser ello así –tal como acertadamente se asevera en el dictamen obrante a fs. 223/225- a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos.*

Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de "obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento" (Fallos: 285:177).

10) Que, sobre esa base, cabe concluir que cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (arg. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir la obligación resultante del período fiscal".

Que en consecuencia, corresponde revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución DEPRLA Nro. 2020-239-E-AFIP-DEPRLA dictada en la Actuación Nro. 13289-18717-2016, en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de diferencia de tributos adeudados (IVA Adicional y ganancias) por la suma de $526.868,34.

Por ello, voto por:

1.- Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, y declarar que este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa.

2.- Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución DEPRLA Nro. 2020-239-E-AFIP-DEPRLA dictada en la Actuación Nro. 13289-18717-2016 en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de diferencia de tributos adeudados (IVA Adicional y ganancias) por la suma de $526.868,34.

3.- Imponer las costas a la demandada.

Los Dres. Horacio J. Segura y Miguel N. Licht dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la representación fiscal, y declarar que este Tribunal resulta competente para entender en la presente causa.

2.- Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución DEPRLA Nro. 2020-239-E-AFIP-DEPRLA dictada en la Actuación Nro. 13289-18717-2016 en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de diferencia de tributos adeudados (IVA Adicional y ganancias) por la suma de $526.868,34.

3.- Imponer las costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, envíese a Guarda temporal.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2021.08.27 22:45:11 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: 2021.08.30 09:42:54 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: 2021.08.30 10:42:26 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2021.08.30 10:42:38 -03:00