República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-21194783-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 7 de Marzo de 2022

Referencia: Expte. Nº 34.595-A INCOTEX S.R.L (Sentencia)

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: **"INCOTEX S.R.L. c/ D.G.A. s/recurso de apelación**", **expediente Nº 34.595-A,**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La encartada interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 552, dictada el 20/02/2014 en la Actuación Nº 12192-676-2011, mediante la cual se la condena al pago de una multa de $ 83.987,14. En el caso se le endilga la comisión de la infracción aduanera prevista en el art. 969 del C.A. y el art. 9 de la Ley 21.453, en relación a las DJVE Nros. 10 001 DJVE 012722 N, 10 001 DJVE 014049 R y 10 001 DJVE 015273 R, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería.

A fs. 27/27ta. se presenta nuevamente, solicitando la condonación de la pena conforme lo establecido por la Ley 27.260 y sus resoluciones reglamentarias.

II.- La representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Señala que la sanción impuesta a la firma actora se ajusta a derecho, dado el incumplimiento en término y el carácter objetivo de la sanción impuesta. 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.

En relación a la condonación de la multa, entiende que la actora no dió cumplimiento a la obligación de exportación de la mercadería declarada en las DJVE involucradas y por lo tanto, no existió obligación principal o sustancial tributaria que hubiera podido ser cancelada conforme lo exigido por los arts. 55 y 56 de la Ley 27.260. Solicita se rechace el planteo alegado por la actora.

III.- Que a fs. 40 se elevan los autos a la Sala G, la que los pasa a sentencia a fs. 41.

IV.- A fs. 1 de la Actuación N° 12192-676-2011, obra cédula de notificación dirigida a Incotex S.R.L. solicitando presente documentación cancelatoria de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior Nros. 10 001 DJVE 012722 N, 10 001 DJVE 014049 R y 10 001 DJVE 015273 R. A fs. 3/4 se presenta Incotex S.R.L. y acompaña documentación, agregada a fs. 5/12. A fs. 13/28 obran impresiones de pantalla de consultas de las DJVE involucradas. A

fs. 29 obra Acta de denuncia de fecha 04/11/2011 por "cumplir en menos del 90% las declaraciones juradas de venta al exterior 10 001 DJVE 012722 N, 10 001 DJVE 014049 R y 10 001 DJVE 015273 R". A fs. 30 obra Nota Nº 2589/11 (SE REEX). A fs. 31 obra liquidación de multa mínima. A fs. 32 el 28/12/2011 se dispone la apertura del sumario y se corre vista a Incotex S.R.L., contestada a fs. 59/61. A fs. 63/67 el 20/02/2014 se dicta la Resolución DE PRLA Nº 552, apelada en autos.

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 transgresión 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 fondo del asunto, corresponde resolver si la resolución apelada, en cuanto condena a la actora por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 969 del C.A. y lo dispuesto en el art. 9 de la Ley 21.453, por no haber cumplido con la exportación del 90% de la mercadería declarada en las DJVE Nros. 10 001 DJVE 012722 N, 10 001 DJVE 014049 R y 10 001 DJVE 015273 R, se ajusta a derecho.

El art. 969 del C.A. establece que: "Cuando el exportador que hubiere optado por el régimen previsto en el Art. 729 no cumpliere con la exportación en los plazos, forma y condiciones contemplados en el Art. 730 sin mediar las causales previstas en el Art. 731 será sancionado con una multa del 10% al 20% del valor en aduana de la cantidad, peso o volumen de la mercadería no exportada".

A su vez, el art. 9 de la Ley 21.453 dispone: "Las ventas declaradas se darán por cumplidas cuando, dentro del plazo estipulado para la declaración jurada, el exportador hubiese registrado la declaración aduanera de exportación para consumo de por lo menos el noventa por ciento (90%) de la cantidad (peso o volumen) declarada. La Autoridad de Aplicación podrá dar por cumplidas las operaciones o extender los plazos de cumplimiento de las mismas cuando existan causas de incumplimiento no imputables al exportador. El incumplimiento o la anulación de operaciones correspondientes a las declaraciones de ventas registradas, será sancionado con una multa equivalente al quince por ciento (15%) del valor FOB de venta de la parte incumplida de la declaración, como máximo hasta el noventa por ciento (90%) de la cantidad declarada".

Así las cosas, atento las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, corresponde recordar que:

- la DJVE Nº 10 001 DJVE 012722 N, fue registrada por un total de 50 toneladas en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 5201.00.20.430B, con vencimiento el 25/11/2010, quedando un saldo sin reexportar de 3,84 toneladas.

- la DJVE Nº 10 001 DJVE 10 001 DJVE 014049 R, fue registrada por un total de 70 toneladas en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 5201.00.20.590B, con vencimiento el 19/12/2010, quedando un saldo sin

reexportar de 63 toneladas (90 % del total registrado).

- la DJVE Nº 10 001 DJVE 015273 R, fue registrada por un total de 50 toneladas en relación a la mercadería de la Posición Arancelaria 5201.00.20.590B, con vencimiento el 19/01/2011, quedando un saldo sin reexportar de 1,25 toneladas.

No se encuentra discutido que la aquí actora no ha cumplido con el mínimo tolerable del 90% establecido por el art. 9 de la Ley 21.453.

Asimismo, la empresa actora solo manifestó razones de índole comercial, sin haber presentado el trámite correspondiente antes del vencimiento de las DJVE y sin aducir o acompañar prueba suficiente tendiente a demostrar que la operación se hubiera tornado de imposible cumplimiento.

XVI.- Sentado lo anterior, corresponde señalar que el 90 % de la mercadería no exportada ascendió a U$S 142.322,33 ($ 559.914,31 de acuerdo al tipo de cambio aplicable en cada fecha de comisión del hecho), el 15% equivale a $ 83.987,14 (ver fs. 30/31 de las act.adm.).

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

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA N° 552, dictada el 20/02/2014 en la Actuación Nº 12192-676-2011. Con costas.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar la condonación solicitada.

2.- Confirmar la Resolución DE PRLA N° 552, dictada el 20/02/2014 en la Actuación Nº 12192-676-2011. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2022.03.07 09:50:34 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: 2022.03.07 10:46:43 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: 2022.03.07 11:53:03 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: 2022.03.07 11:55:08 -03:00