Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-57575081-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Domingo 2 de Junio de 2024

Referencia: Sentencia. Expte. Nº 33.053-A. Ref.: PEUGEOT CITROEN S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Señores vocales miembros de la Sala "G" Dres. Horacio Joaquín Segura, Miguel Nathan Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en los autos caratulados: **"PEUGEOT CITROEN S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación", Expte. Nº 33.053-A.**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 1543/2012 (DE PRLA), dictada por el Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en el expediente administrativo SIGEA 12198-1186-2005 mediante la cual se condenó a firma importadora PEUGEOT CITROEN S.A. al pago de una multa de $ 137.166,54.-, (multa reducida por encuadrar la conducta bajo el amparo del art. 917 C.A.), con más los tributos adeudados, por considerar que habría cometido la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., con relación a operaciones de los años 2001, 2002 y 2003.

II. Fundamentos de la apelación: A fs. 11/18 se presenta por medio de apoderado e interpone recurso de apelación contra la citada resolución. Hace una breve reseña de los hechos. Manifiesta que la importadora solicito la liquidación de impuestos internos correspondientes a varios despachos años 2001, 2002 y 2003, y que el servicio aduanero considero que dicha omisión origino una inexactitud en la declaración aduanera. Señala que la conducta resulta atípica a la infracción endilgada en el art. 954 inc. a) del C.A., toda vez que la omisión de liquidar los impuestos internos podía percibirse de la simple lectura de la solicitud de declaración. Cita normativa, jurisprudencia y doctrina.

En subsidio, señala que la supuesta inexactitud no resulta punible por aplicación del art. 959 del C.A. y solicita la atenuación de la multa impuesta por debajo del tope mínimo. Cita normativa y jurisprudencia.

Subsidiariamente, opone la prescripción de la acción del fisco para determinar y exigir tributos en los

términos art. 56 y 57 de la Ley 11.683.Cita normativa.

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

III. Contestación del traslado: A fs. 30/36, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de expreso reconocimiento o surjan de los antecedentes administrativos relativos a la causa. Señala que el declarante consigno en los campos INFORMACION DEL ITEM a) opciones/ b) ventajas: AUTOLIQLIBREIMP y VALOR EN ADUANA: AUTOLIQUIDACION, lo que implica en el marco del denominado sistema de despacho de confianza mayor rigor en cuanto al ejercicio de sus obligaciones y certeza de sus declaraciones. Cita doctrina y jurisprudencia. Se refiere al aspecto infraccional del art. 954 del C.A., argumenta que se incurrieron en la conducta tipificada en el apartado 1º inc. a) del C.A. Cita normativa y jurisprudencia. Explica, que en casos como el de autos el bien jurídicamente protegido es la veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación aduanera. Cita jurisprudencia y doctrina.

Finalmente, hace reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

IV. Que las Actuaciones SIGEA N° 12198-1186-2005 se inician a fs. 1/ 2 con la solicitud de la actora a los fines que se le liquide los impuestos internos respecto de despachos del año 2001,2002 y 2003(con fecha 23/07/2003). A fs. 2/4 se remiten las actuaciones a los fines de que se liquide dicho impuesto. A fs. 5/75 obran impresiones de pantalla de consulta de los despachos involucrados. A fs. 76 obra la Nota nº 412/02 (DG ADUA) en relación con las facultades de fiscalización. A fs. 77 obran las Notas Nº 1271/02, 776/02, 2564/02 y 814/02 Régimen de aduanas domiciliarias. A fs. 81/89 obran las Notas Nº 2564/02, 3233/02, 1472/02 y 4319/02 sobre el Canal de Selectividad Res. 596/99. A fs. 90/91 obra la Nota Nº 232/03 (AD DOPC) - 02/09/03. Solicitando que atento a las particularidades del régimen, que se remitan las actuaciones al Dto. Asesoramiento para su opinión. A fs. 92 obra la Nota Nº 3479/03 (DE OABA)- 08/09/03 emitiendo las actuaciones. A fs. 93 obra el Dictamen Nº 2852/03- 27/11/03- opinando que debe remitirse las actuaciones al Dpto. Procedimientos Legales Aduaneros o al Administrador de Aduana del Interior a los fines que determine si corresponde aperturar sumario. A fs. 96 se solicita la remisión de las actuaciones a la sección liquidaciones. A fs. 98 mediante la Nota Nº 1468/06 (SE LIQUI)-02/06/06- la División señala que "...no tiene competencia para determinar su viabilidad..."en referencia a la aplicación del art. 791 C.A., y opina que debe efectuarse consulta al Departamento Asesoramiento Técnico Aduanero-Div. Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero. A fs. 99 Obra el Dictamen Nº 1469/06.-07-12-06.(Div. Régimen Tributario Aduanero) señalando que: *"Se solicita la opinión de este servicio jurídico con relación al temperamento a seguir sobre el cobro de intereses que correspondiere a la liquidación de los impuestos internos solicitada a fs. 1 por la firma del asunto. En primer término cabe señalar que la Dirección General de Aduanas actúa como agente de percepción de los Impuestos Internos siendo la Dirección General Impositiva quien debe evaluar si corresponde su pago en cada caso. Con relación a la aplicación del artículo 791 del Código Aduanero cabe tener presente que el mismo rige para los tributos aduaneros contemplados en la Ley N° 22415 y siendo que los impuestos internos no reúnen tales características, este área legal entiende que el citado artículo no resulta de aplicación al caso. Por lo*

expuesto, se remiten las presentes entendiéndose oportuno dar intervención a la Dirección General Impositiva a fin de que evalúe la liquidación solicitada a fs. 1 así como la aplicación de los intereses que pudieran corresponder en orden a la legislación tributaria correspondiente. "A fs. 100/103 obran Notas con pases a diferentes divisiones de la aduana. A fs. 104 con fecha 28/12/07- se dispone la instrucción de sumario por la infracción al art. 954 del C.A. A fs. 105 obra la Nota Nº 53/09 (28/07/09) remitiendo las actuaciones a Div. Verificación. A fs. 106 obra nota de fecha 07/08/09 mediante la cual se señala obra una LMAN por cada despacho en lo que corresponde a diferencia de impuestos internos y que se deja constancia que a fs. 99 se aconsejó la intervención de DGI. A fs. 107 el apoderado de la actora informa la dependencia AFIP que le corresponde a la empresa. A fs. 114 se elevan los autos a la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes a los fines que emita opinión conforme lo solicitado a fs. 99. A fs. 116/117 se reitera el pedido de fs. 114. A fs.121/122 obra el Dictamen Jurídico Nº 256/09 (09/12/09) relativo al análisis solicitado. A fs.124/167 obran consultas de liquidación y LMAN s/ impuestos internos abonados por cada despacho involucrado, liquidación por multa y tributos. A fs. 168 se corre vista por la infracción al art. 954 inc. a) del C.A por multa y tributos 08/11/11(notificada la importadora 12/12/11). A fs. 176/182 contesta la vista el importador. Finalmente, a fs. 190/192vta. se dictó la Resolución Fallo Nº 1543/2012 apelada en autos.

Que obra agregado por cuerda al expediente los despachos de importación 02 001 IG04 005286Y, 02 001 IG04 005411 E, 02 001 IG04 000310V, 02 001 IG04 005101 A, 03 001 IG04 00456 J, 03 001 IG04 001012V, 03 001 IG04 00884Y, 03 001 IG06 00063F, 03 001 IG04 001257 J, 03 001 IG04 001983 P, 03 001 IG04 001721 F, 03 001 IG06 000153F, 02 001 IG04 002547 L, 02 001 IG04 002188 M, 02 001 IG04 002878 S, 02 001 IG04 003423 F, 02 001 IG04 003719 N, 02 001 IG04 004032 C, 02 001 IG04 004548 Y, y 02 001 IG06 000334 F.

V. Corresponde, resolver en autos, si la resolución apelada, mediante la cual se condena a firma importadora al pago de una multa -reducida al amparo del art. 917 C.A-, por considerar que su conducta encuadro en la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A., con relación a operaciones de los años 2001, 2002 y 2003, se ajusta a derecho.

Que el sumario se inicia en virtud de la solicitud de liquidación de impuestos internos, realizada por el importador a la Aduana, correspondientes a operaciones de importación de los años 2001, 2002 y 2003, dado no dicho impuesto no fue incluido al momento de realizar las declaraciones aduaneras.

En virtud de ello, el servicio aduanero luego de varias consultas a dependencias de la Aduana (tal como surge de las actuaciones administrativas) considero que correspondía liquidar los impuestos internos por dichos despachos, y asimismo, considero que dicha omisión -por parte del documentante- había originado inexactitudes en las declaraciones aduaneras comprometidas, y tal conducta resultaba encuadrable en la infracción tipificada en el art. 954 inc. a) del C.A.

Sin embargo, atento a 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 aquí apelada.

Cabe destacar, que el Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. El art. 954 de ese Código reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta, que de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio. Por este supuesto ha sido condenada la recurrente por la Resolución N° 1543/2012 (DE PRLA).

Por ello, el art. 954 del C.A. da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante "salvo los supuestos previstos en la propia ley" o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Corte Sup., 12/5/1992, Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

Como se advierte, la infracción aduanera denominada declaración inexacta, comprende todas aquellas declaraciones que son efectuadas ante el servicio aduanero y que tienen por objeto una operación de importación o exportación, y consiste, básicamente, en una inexactitud entre lo declarado y lo verificado por el servicio aduanero, siempre que provoque alguno de los efectos que se mencionan de sus tres incisos.

Por ello, quedan fuera de éste concepto todas aquellas declaraciones que no se realicen en el ámbito aduanero, o que no tengan por finalidad la aplicación de un régimen aduanero particular.

Que el art. 917 del C.A. que (según la reforma introducida por la ley 25.986) dispone –en su parte pertinente- 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.

En el caso, no se encuentra controvertido la falta de inclusión en la declaración aduanera de los impuestos internos atento a que fue la misma actora la que solicitó su liquidación (con fecha 18/07/03- ver a fs. 1/1vta. de las act. adm.), sin embargo, dicha conducta dio lugar al encuadre infraccional del 954 inc. a) del C.A., dada la existencia de diferencias entre lo declarado en las solicitudes de destinación aduanera y los resultados de su comprobación.

Cabe señalar, que para la viabilidad de la sanción que prevé el art. 954, inc. a) del Código Aduanero es necesario que se configure una declaración inexacta o falsa manifestación, relativa a las distintas operaciones o destinaciones de importación o exportación, cuyo alcance no resulta susceptible de extender a otras inexactitudes o manifestaciones que en su integración material no resultan punibles, dada la

descripción literal del precepto, pues lo contrario vulneraría los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza del de la sanción examinada.(CSJN: “MEGSA S.A.C. I.”. 15/09/1987. Fallos: 310:1822).

Los tributos omitidos por la actora son impuestos que se encuentran bajo la competencia de la Dirección General Impositiva, estos gravan el expendio de las mercaderías involucradas, y dicho Organismo es el encargado de evaluar su liquidación y pago, conforme el art. 9º ap. 3 inc. a) del Decreto 618/97.

Por su parte, la Dirección General de Aduanas actúa como agente de percepción de dicho gravamen, conforme las facultades atribuidas por el art. 14 de la Ley 24.674.

Por lo cual, en la operatoria aduanera, el importador al momento de clasificar la mercadería toma conocimiento si la misma se encuentra alcanzada o no por dicho impuesto, debiendo liquidar y abonar el gravamen antes del libramiento a plaza de la mercadería, del mismo modo que ocurre con los derechos de importación, considerándose dicho pago por medio de la importación como un pago a cuenta.

En virtud de ello, la actora debió, y no lo hizo, declarar, liquidar y abonar dicho gravamen antes del libramiento a plaza de las mercaderías en trato, generando su omisión inexactitudes en las declaraciones aduaneras comprometidas formuladas ante la autoridad aduanera, que difieren en su comprobación ulterior, y que de pasar inadvertidas hubiere podido producir un perjuicio fiscal.

Entendiéndose, como perjuicio fiscal; la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada (cfme. art. 956 inc. b) del C.A.

Por lo expuesto, se verifica en autos elementos suficientes que permiten concluir la configuración de la conducta tipificada por el art. 954 inc. a) del Código Aduanero.

Sin perjuicio de ello, y en razón de que la actora puso en conocimiento al servicio aduanero de tales inexactitudes antes que aquella lo hubiere advertido, le corresponde la aplicación del beneficio establecido por el art. 917 del C.A.

VI. Sentado lo que antecede, corresponde resolver la procedencia del reclamo tributario por impuestos internos adeudados en relación con los despachos 03 001IG04001637 L y 03 001 IG04 001601 C por las sumas de pesos $ 22.090,05.-

Conforme surge de las actuaciones administrativas las operaciones en cuestión se tratan de despachos importación oficializados en los períodos 2001, 2002 y 2003.

Que, de las constancias obrantes a fs. 145/166, surge que la actora abono, con posterioridad al momento imponible, las sumas debidas por impuestos internos respecto de los despachos Nº 02 001 IG04 005286Y, 02 001 IG04 005411 E, 02 001 IG04 000310V, 02 001 IG04 005101 A, 03 001 IG04 00456 J, 03 001 IG04 001012V, 03 001 IG04 00884Y, 03 001 IG06 00063F, 03 001 IG04 001257 J, 03 001 IG04 001983 P, 03 001 IG04 001721 F, 03 001 IG06 000153F, 02 001 IG04 002547 L, 02 001 IG04 002188 M, 02 001 IG04 002878 S, 02 001 IG04 003423 F, 02 001 IG04 003719 N, 02 001 IG04 004032 C, 02 001 IG04 004548 Y, 02 001 IG06 000334 F y 02 001 IG06 000369 N, quedando pendiente de pago la suma de pesos $ 22.090,05 en relación con los despachos 03 001IG0400163 L y 03 001 IG04 001601 C (ver

liquidación a fs. 167 de las act. adm).

Sin embargo, dichas sumas reclamadas ya no resultan exigibles por parte del servicio aduanero, en su función de organismo recaudador de dicho impuesto, toda vez que perdió la facultad para reclamar su ingreso, en razón de que ceso la función que esté cumple en el sistema tributario, conforme la doctrina sentada por la CSJN en la causa caratulada "CLADD ITA S.A. c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. n° 604155/01) s/DGA" (TF 22.343-A) del 26/11/2019" (ver considerandos 9º y 10º).

A mayor abundamiento, en el caso, la recurrente documentó ante el servicio aduanero con fecha 26/03/2003 la importación a consumo 03 001 IG04001637 L y con fecha 25/03/2003 la importación a consumo 03 001 IG04 001601 C y, si bien la solicitud de liquidación por los impuestos en cuestión fue presentada por la importadora el 23/07/2003 (v. a fs. 1/1vta. act.adm.) el servicio aduanero liquidó dichos tributos por la suma de $ 22.090,05-, con fecha posterior al 11/11/2011 (v. a fs. 167 de las act. adm. Liquidación), es decir, habiendo operado el vencimiento del término que tenía el contribuyente para presentar las declaraciones juradas por dicho tributo.

En consecuencia, corresponde en revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución Nº 1543/2012 (DE PRLA) en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de tributos adeudados.

VII. Por último, cabe destacar que por la forma en que se resuelve no corresponde a este Tribunal expedirse respecto del planteo de prescripción y de los demás agravios formulados por la parte actora.

VIII. En cuanto a las costas, deben disponerse conforme sus respectivos vencimientos, las que se distribuyen 16% a cargo del Fisco y 84% a cargo de la actora (art. 1163 del C.A.).

Por ello, voto por:

1. Confirmar parcialmente el art. 1 de la Resolución Nº 1543/2012 (DE PRLA), dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente administrativo SIGEA 12198-1186-2005, mediante la cual se condenó a firma importadora PEUGEOT CITROEN S.A. al pago de una multa de $ 137.166,54.-, por aplicación del art. 917 de C.A por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A.

2. Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución Nº 1543/2012 (DE PRLA) en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de tributos adeudados por la suma de $ 22.090,05.- (conforme a lo expuesto en el Cons. VI).

3. Costas conforme sus respectivos vencimientos, las que se distribuyen 16% a cargo del Fisco y 84% a cargo de la actora (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Miguel N. 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 Nº 1543/2012 (DE PRLA), dictada por el Departamento Procedimientos Legales Aduaneros, en el expediente administrativo SIGEA 12198-1186-2005, mediante la cual se condenó a firma importadora PEUGEOT CITROEN S.A. al pago de una multa de $ 137.166,54.-, por aplicación del art. 917 de C.A por la infracción prevista en el art. 954 inc. a) del C.A.

2. Revocar parcialmente el art. 3° de la Resolución Nº 1543/2012 (DE PRLA) en cuanto le formula cargo a la firma en concepto de tributos adeudados por la suma de $ 22.090,05.- (conforme a lo expuesto en el Cons. VI).

3. Costas conforme sus respectivos vencimientos, las que se distribuyen 16% a cargo del Fisco y 84% a cargo de la actora (art. 1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.31 17:09:28 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: 2024.05.31 18:12:26 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.06.02 11:34:40 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 - GDE
Date: 2024.06.02 11:35:09 -03:00