Expte. N° 42386/2018

"AKZO NOBEL COATINGS SA (TF 22423-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO".

Buenos Aires, de junio de 2024.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

I.- Que a través de la resolución de fojas 129 /133, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° 84/05, dictada el 16/11/2005 por el Administrador de la División Aduana de Concordia por conducto de la cual -tras haber considerado "inoportuna" la presentación de fecha 15/07/2002- se condenó a la actora -conjuntamente con el despachante Sr. Federico Krings- al pago de una multa de $10.246,53, en virtud de la infracción prevista en el artículo 954, inciso c) del Código Aduanero en relación al Permiso de Embarque N° 02016EC01000277E, atento a haber formulado una declaración inexacta al exportar para consumo "esencia de trementina".

Contra esa decisión, la parte actora interpuso recurso de apelación. La Sala IV de esta Cámara hizo lugar a ese recurso a través del pronunciamiento dictado a fojas 176 de esta causa -en soporte digital-. En efecto, tuvo por condonada la multa impuesta por la Resolución N° 84/05 y declaró insustancial expedirse respecto a los demás planteos relativos a la procedencia de la autodenuncia formulada por la recurrente. Consideró que se cumplían en el caso los presupuestos previstos por la norma (Ley N° 27.260), ya que: (i) no existía un perjuicio fiscal -dado que la resolución aduanera no había impuesto un cargo tributario-; (ii) la multa refería a obligaciones devengadas al 31/05/2016 que no se hallaban firmes atento al recurso en trámite; y (iii) la actora no se hallaba incursa en ninguna de las causales de exclusión previstas en el artículo 84 de la Ley N° 27.260.

Sin embargo, a través del pronunciamiento de fojas 204 de esta causa la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró admisible el recurso extraordinario interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, revocó la sentencia dictada por la Sala IV de esta Cámara con costas; ello así, con fundamento en la doctrina establecida por el máximo tribunal el 30/8/2022 en las causas FSA 8622 /2013/CS1 "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo" y CAF 42372/2018/CA1-CS1 "Rossi, Osvaldo Enrique c/

DGA s/ recurso directo de organismo externo". Asimismo, ordenó remitir los autos a esta Cámara a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento.

II.- Que devueltas las actuaciones a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, el 29 /09/2022 se realizó nuevo sorteo y resultó desinsaculada esta Sala V.

III.- Que sentado lo anterior, cabe recordar que al momento de expresar sus agravios a fojas 145/148 -contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que había confirmado la multa impuesta-, la parte actora había solicitado que: (i) se tenga por condonada la multa de pleno derecho por aplicación de la Ley N° 27.260 y, en subsidio, (ii) solicitó que a su presentación del 15/07/2002 -ampliada el 23/08 de ese año- en sede administrativa se le aplique el carácter de "rectificación" prevista en el artículo 322 del Código Aduanero o, en su caso, el de "autodenuncia", prevista en el artículo 917 del código de rito, y que se revoque y/o reduzca la multa impuesta.

IV.- Que con respecto a la aplicación de la Ley N° 27.260, cabe recordar que en los precedentes mencionados en el primer considerando -entre otros- la CSJN estableció que la circunstancia de que la conducta reprochada por la autoridad aduanera no resultara apta para generar una obligación de naturaleza tributaria (art. 954, ap. 1, inc. c, CA) determinaba la imposibilidad de aplicar a la sanción el régimen de condonación de multas instituido en la Ley Nº 27.260 (arts. 52, 55 y 56; y reglamentación del artículo 6 de la RG AFIP 4007-E/17).

A criterio del tribunal cimero, de la lectura de los preceptos involucrados resulta claro que el régimen autoriza, por un lado, que se condonen las multas de los contribuyentes o responsables de los tributos que se acojan al régimen de regularización de deudas tributarias, en la medida en que cumplan con los pagos allí previstos (art. 55). Y, por otro, como contrapartida, permite que aquellos contribuyentes o responsables que ya hubieran cumplido con el pago de la obligación tributaria antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.260 se vean también alcanzados con el mencionado beneficio, en idénticos términos que aquellos que se acojan al régimen de facilidades allí previsto (art. 56, cuarto párrafo). Es decir, que para acceder al beneficio debe existir previamente una obligación tributaria que se encuentre regularizada o cancelada antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.260, situación

que no se presenta en el *sub lite* en la medida en que la conducta sancionada no se encuentra relacionada con el incumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria. Finalmente, la Corte explicó que estos casos tampoco son subsumibles en el presupuesto del artículo 56 de la ley, relativo a infracciones formales (ni aún en el supuesto del tercer párrafo de esa previsión), pues la conducta enrostrada a la actora no constituye el mero incumplimiento de una obligación formal (CSJN, causa “Chehadi”, citada supra).

Por ello, y en atención a lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en estas actuaciones a fojas 204, corresponde desestimar el agravio formulado por la parte actora en cuanto solicitó que se tenga por condonada la multa impuesta en los términos de la Ley N° 27.260.

V.- Que por otro lado, resta examinar el agravio de la parte actora por el cual pretende que se le otorgue carácter de “rectificación” (conf. art. 322 del C.A.) o, en su caso, de “autodenuncia” (conf. art. 917 del C.A.) a su presentación realizada el 15 /07/2002 -y su ampliación del 23/08 de ese año- y, que como consecuencia, se revoque y/o disminuya la multa impuesta en la Resolución N° 84/05.

V.1.- Al respecto, conviene recordar que el artículo 1180 inciso b) del Código Aduanero establece que este tribunal no puede revisar las conclusiones del Tribunal Fiscal de la Nación sobre los hechos probados siempre que, del ejercicio por parte del *a quo* de su facultad para apreciar las cuestiones fácticas, no surja que hubiera mediado arbitrariedad o error de magnitud suficiente para apartarse la aplicación del mentado principio (Fallos: 300:985; Sala I, in re "Scioli S.A.", del 14/12/93; Sala III, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10 /84; esta Sala, in rebus "Ducilo SA", del 14/8/95, e "Incobe SRL c/ ANA", del 23/8/95; entre muchos otros).

En sentido concordante, se ha dicho que el recurso no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y en cuanto a la conclusión a que aquel tribunal hubiese arribado al valorarla, salvo que se verifique la existencia de error manifiesto o arbitrariedad en la valoración de la prueba (esta Sala, in re “Agencia Marítima Alpemar S.R.L (TF 26.550-A) c/ DGA”, del 12/6/2012, y sus citas).

V.2.- Ahora bien, en el *sub lite*, el Tribunal Fiscal de la Nación recordó que la firma recurrente había documentado

ante la Aduana de Concordia el 14/06/2002 -mediante P.E. N° 02016EC01000277E - la exportación a consumo de 29.000 kgs. de esencia de trementina declarado en un valor unitario de U$D 0,3949 y un valor total de U$D 11.452. Sin embargo, expresó que, dada la intervención del funcionario aduanero (v. fs. 12 vta.) se determinó que los kilogramos de mercadería cargados fueron 19.000 y no 29.000 como lo indicó la recurrente en su declaración. Asimismo, señaló que la salida de la mercadería tuvo lugar el 18/06/2002, que el 15/07/2002 el despachante de aduana requirió la modificación de la declaración efectuada y que el 22/08/2002 el servicio aduanero formuló la denuncia contra la recurrente y su despachante quien, el 23/08/2002 efectuó una nueva presentación en la que informó también la existencia de un error en el valor declarado.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal señaló que más allá de lo sostenido por la parte actora, el artículo 322 del C.A. -en su redacción vigente al momento del Pedido de Embarque-, establecía la procedencia de la autorización de un pedido de rectificación cuando fuera solicitada “con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por dicho servicio”.

Sobre esa base, destacó que el pedido de rectificación había sido efectuado por el despachante de aduana el 15/07 /2002, es decir “[…] un mes después del registro, carga (14/6/02) y salida de la mercadería (18/6/02)”. Con lo cual, concluyó que no se hallaba cumplido el requisito a partir del cual el requerimiento debía efectuarse con anterioridad a la intervención del guarda aduanero en que se dejó constancia de que existía una diferencia entre la cantidad de mercadería declarada y la cargada (ver constancias de fojas 12 del expediente administrativo). Asimismo, el Tribunal *a quo* puso de resalto que “[…] no sólo existió una diferencia entre la cantidad de mercadería declarada y la embarcada tal como lo manifestó el despachante en su primer presentación sino, también, en el valor unitario declarado y el que resulta de la factura […] Ello en tanto el valor unitario declarado fue u$ds0,3949 mientras que el valor unitario de factura era de u$s0,6027”.

En tal sentido, se expuso que dicha situación (la diferencia de valor) fue denunciada por el despachante recién en su ampliación de fecha 23/08/2022, es decir, con posterioridad a la denuncia que realizó el servicio aduanero el 22/08/2002. Por ello, no correspondía otorgarle a aquella el carácter y los efectos de una “autodenuncia”.

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#32000354#416726084#20240619103131598

Finalmente, expresó que no correspondía reducir la multa impuesta dado que la misma había sido fijada -en virtud de lo previsto en los arts. 915 y 916 del C.A.- en el 50% de la multa mínima prevista en el artículo 954 del C.A.

Ahora bien, a partir de lo expuesto, toda vez que el artículo 322 del C.A. vigente al momento del Pedido de Embarque establecía que la rectificación sería autorizada por el servicio aduanero cuando "[…] fuera solicitada con anterioridad a que la diferencia hubiera sido advertida por cualquier medio por dicho servicio […]" y, en el caso, la contribuyente formuló ese requerimiento con posterioridad a que la administración formule la denuncia de fecha 22/08/2022, no se advierte que la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación sea arbitraria o irrazonable. Máxime, cuando de los términos del recurso interpuesto no se advierte que la recurrente haya formulado razonamientos que logren de algún modo rebatir las conclusiones alcanzadas por el Tribunal *a quo*, sino que, por el contrario, resultan ser afirmaciones genéricas idénticas a las expuestas en su recurso inicial, las que, cabe señalar, recibieron un adecuado tratamiento en la resolución apelada.

Por consiguiente, en atención a que la actora no desvirtuó los argumentos vertidos por el Tribunal *a quo*, ni aportó en esta instancia nuevos elementos de juicio o argumentos tendientes a demostrar que los extremos allí considerados resultaban incongruentes o arbitrarios, corresponde rechazar los argumentos vertidos en el aspecto analizado.

VI.- Que por los fundamentos expuestos, correspondería: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fojas 141 y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas de fojas 129/133, que confirmó la Resolución N° 84/05 dictada el 16/11/2005 por el Administrador de la División Aduana de Concordia. **2)** Imponer las costas de esta instancia a cargo de la parte vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

ASÍ VOTAMOS.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que adhiero a lo expresado en los considerandos I a IV del voto que antecede, en tanto corresponde concluir que la multa aún no firme impuesta con motivo de la presunta

infracción a lo establecido en el artículo 954, apartado 1), inciso c), del Código Aduanero, con respecto al único permiso involucrado en la presente causa, no puede considerarse condonada de pleno derecho, en los términos del artículo 56 de la ley 27.260, ya que no es posible relacionarla con la obligación de pagar una diferencia de tributos (cfme. la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 30 de agosto de 2022, en las causas FSA 8622/2013/CS1 “Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo” y CAF 42372/2018/CA1-CS1 “Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”).

Al respecto, cabe señalar que en los presentes autos únicamente se imputó a la firma exportadora la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 954, apartado 1), inciso c) del Código Aduanero, como consecuencia del pedido de rectificación formulado por dicha parte en los términos del artículo 322 del Código Aduanero. En el caso, la firma declaró la exportación de 29.000kg. de mercadería a un valor FOB total de 11.452 dólares estadounidenses (a razón de 0,3949 dólares estadounidenses/kilo) mientras que la parte afirmó haber exportado, de conformidad con lo consignado en la FC, 19.000kg. de esa mercadería por ese mismo valor FOB total, aunque a un valor unitario de 0,6027 dólares estadounidenses –resultantes de detraer al valor unitario expresado en condición CIF en la factura de 0,7680 dólares estadounidenses la incidencia del flete de 3.140 dólares estadounidenses, sobre el total facturado-).

En tales condiciones, y en el entendimiento de que los derechos de exportación fueron liquidados sobre la base de un valor FOB total de 11.452 dólares estadounidenses (tal como declaró la parte y resulta de la factura acompañada) no le fue requerido el pago de ninguna diferencia de tributos, es decir, que la infracción imputada no guarda relación con ninguna obligación tributaria y se limitó a fijar una multa por la diferencia en el giro de divisas.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Denegar la condonación de pleno derecho solicitada por la exportadora con fundamento en el artículo 56 de la ley 27.260. 2) Con costas a la vencida, conforme a lo dispuesto en la sentencia de fs. 203 (art. 68 del Código Civil y Comercial de la Nación). 3) Firme la presente remítanse los presentes autos a la Sala IV de esta Cámara, de conformidad con lo establecido en la Resolución J.S.N. n° 7/23.

ASÍ VOTO.

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#32000354#416726084#20240619103131598

En virtud de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fojas 141 y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas de fojas 129/133, que confirmó la Resolución N° 84/05 dictada el 16/11/2005 por el Administrador de la División Aduana de Concordia. **2)** Imponer las costas de esta instancia a cargo de la parte vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY

Jorge F. ALEMANY
(en disidencia parcial)

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 02/07/2024
Alta en sistema: 03/07/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#32000354#416726084#20240619103131598