Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

1285/2023

PBB POLISUR SA (TF 36529-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de diciembre de 2023.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Oscar Gallegos Fedriani dijo:

I.-Que por resolución del 3/12/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución nº 483/15 (D BABL), recaída en la Actuación SIGEA nº 12570-137-2011, mediante la cual el Fisco Nacional – Dirección General de Aduanas condenó a la firma PBB Polisur SA en los términos del art. 954, ap. 1, incs. a) y c) del C.A., en virtud de la diferencia detectada entre el valor declarado en la destinación de importación para consumo nº 07 003 IC65 000082 N y el importe efectivamente girado al exterior. Las costas fueron impuestas a la recurrente. El 4/4/2022 se regularon los honorarios de la representación fiscal, en el doble carácter por su desempeño en una etapa del proceso, en la suma de $233.000.-

II.-Que el 9/11/2020 la parte actora apeló la resolución del 3/12/2019 y el 23/8/2021 expresó agravios, los que fueron contestados por la parte demandada el 3/5/2022. El 13/4/2022 el Fisco Nacional apeló por bajos los honorarios regulados y en la misma fecha la parte actora los apeló por altos. El 14/2/23 dictaminó el Sr. Fiscal General y el 23/3/23 se llamaron autos para sentencia.-

III.-Que para resolver como lo hizo, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó el accionar de la Dirección General de Aduanas en cuanto condenó a la actora en los términos del artículo 954, apartado 1, incs. a) y c) del C.A. en virtud de la diferencia detectada entre el valor declarado en la destinación de importación para consumo nro. 07 003 IC65 000082 N; y el importe efectivamente girado al exterior. En efecto, el Tribunal Fiscal de la Nación destacó que el importador declaró el valor FOB total de U$S 2.212.819,72, mientras que de la compulsa de la

Fecha de firma: 05/12/2023
Alta en sistema: 06/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37454943#393741073#20231205095638701

documentación obrante en la causa resulta que el valor declarado en el despacho, si bien concuerda con el de la factura comercial nro. 87431916, no coincide con el precio realmente pagado al vendedor (U$S 2.747.600).-

IV.-Que sobre el punto, si bien la actora no desconoce aquella diferencia, pretende justificarla mediante el comprobante nro. 308140079, según el cual la suma pagada de más fue reingresada a la Argentina y, por lo tanto, afirma la actora que al haberse consignado un valor menor por la mercadería, no existiría la infracción imputada en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A.-

Al respecto, cabe recordar que el tipo infraccional reprochado establece: *"El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno (1) a cinco (5) veces el importe de dicho perjuicio* (…) *c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de esa diferencia"*.-

En consonancia con lo dispuesto en el artículo 226 del mencionado código, es posible sostener que *la declaración comprende a los elementos necesarios para la clasificación arancelaria, valoración o aplicación de los tributos y prohibiciones referidos a una mercadería de importación*.-

Asimismo, esta última norma se armoniza con lo establecido en el artículo 234 del CA en el cual se dispone que la destinación debe formalizarse ante el servicio aduanero mediante declaración escrita e indicar "toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se trate".-

V.-Que por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación destacó que el bien jurídico tutelado por el artículo 954 del Código Aduanero es el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana. Asimismo, expuso que de la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un régimen dirigido a evitar que al amparo del régimen de

exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan (conf. Fallos: 315:929 y 315:942).-

En particular, respecto de la figura imputada, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “no puede dejar de ponderarse que la función primordial del organismo aduanero consiste en ‘ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías’ (artículo 23, inc. a), del Código Aduanero), cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas”. Agregó que “es desde esta amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios -tutelados por el inciso a) del art. 954- y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (…), como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del citado artículo, cuyo texto, (…) no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de los que efectivamente correspondiese -con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos- ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o exportación” (Fallos: 321:1614).-

VI.-Que sentado ello, el tipo infraccional de que se trata queda condicionado a la concurrencia de dos elementos sin los cuales no puede considerarse, desde el punto de vista objetivo, que existe conducta reprochable; a saber, la diferencia entre lo declarado y comprobado y la producción del efecto lesivo pues, como bien lo establece la Exposición de Motivos del Código Aduanero, *“si la declaración incorrecta no es idónea para provocar alguno de estos efectos no es punible en sí misma”* (confr. en ese sentido Sala IV en la causa “El Matrero SA c/ EN – AFIP – Resol 16-VIII (Expte 14829-3/09) y otro s/ DGA”, del 16/04/15).

El primer elemento, de acuerdo con lo antes señalado, se configura frente a la comprobación de datos inexactos en la declaración con respecto a los elementos necesarios para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria, valoración de la mercadería y la aplicación de los tributos, prohibiciones correspondientes a los productos involucrados (confr. artículos 226 y 234 del CA). Asimismo, esa inexactitud, en caso de pasar inadvertida debe producir -o ser susceptible de provocar- un perjuicio fiscal y un egreso

mayor al pago que efectivamente corresponda a la operación involucrada (arg. artículo 954, apartado 1, incisos a) y c), del Código Aduanero).

En la presente causa -tal como fue destacado precedentemente- el servicio aduanero consideró que la actora incurrió en una declaración inexacta, sobre la base de haber tomado conocimiento de que la firma importadora pagó anticipadamente la importación por un monto en divisas superior al consignado en el despacho de importación; es decir, no en base a la inexactitud de la declaración considerada en sí misma, sino a la información correspondiente al ingreso o egreso de las divisas.-

En efecto, la Administración no indicó qué elemento de la declaración aduanera resultaba inexacto y habría sido susceptible de afectar el control aduanero y la fiscalización de las operaciones a cargo de dicho órgano, sino que fundó su decisión en la existencia de diferencias entre el importe del pago anticipado y el importe pagado de manera definitiva.-

En sentido concordante a lo expuesto, en precedentes análogos al de autos, esta Cámara consideró que la falta de ingreso de divisas no constituye una declaración inexacta en los términos del artículo 954 apartado 1) inciso c) del CA (conf. Sala IV in re: “El Matrero SA”, del 16/04/15; Sala II in rebus: “Atanor SCA c/ DGA s/ Recurso directo”, del 24/11/15, “Atanor SCA c/ DGA s/ Recurso directo”, del 26/11/15 y esta Sala en la causa n° 3.020/2016 “ATANOR SCA c /DGA s/ Recurso Directo”, del 2 de marzo de 2017, 64825/2015 ATANOR SCA c/ DGA s/Recurso directo de organismo externo”, del 2 de febrero de 2017, entre muchas otras), del mismo modo que ocurre en el caso en que se presentaría -a entender del servicio aduanero- un giro de divisas -por el pago anticipado de la importación- por un monto superior al que en definitiva fue declarado al momento de importar.-

Ello, debido a que, como se ha expresado, la imputación formulada por el servicio aduanero no se refiere de manera estricta a una deficiencia, omisión o vicio en la declaración, sino a la configuración de una circunstancia (el egreso de divisas –anticipado- por un monto aparentemente superior al que correspondía) cuyo control se encuentra a cargo del Banco Central de la República Argentina, como autoridad fiscalizadora del cumplimiento de la normativa reglamentaria del ingreso y egreso de las divisas provenientes de las operaciones de

comercio exterior restablecido por el Decreto Nº 1606/01 (conf. esta Sala V, en la causa n° 3.020/2016 “ATANOR SCA c/DGA s/ Recurso Directo”, del 2 de marzo de 2017, 64825/2015 ATANOR SCA c/ DGA s/Recurso directo de organismo externo”, del 2 de febrero de 2017 y Sala II in rebus: “Atanor SCA”, del 24/11/15, y “Atanor SCA”, del 26/11/15, entre muchos otros).-

De este modo, es posible considerar que la Dirección General de Aduanas omitió acreditar la faz objetiva de la figura reprochada, es decir, la inexactitud de la declaración, toda vez que no indicó qué elementos de la declaración aduanera resultaban erróneos (ya sea la posición arancelaria, el valor, la cantidad, la calidad, el origen, el precio, entre otros), omisión que impide tener por configurado el tipo infraccional aplicado (arg. Sala IV in re: “El Matrero SA”, del 16/04/15; Sala II in rebus: “Atanor SCA”, del 24/11/15, y “Atanor SCA”, del 26/11 /15).-

Por lo expuesto, no se advierte en el caso la inexactitud susceptible de producir las consecuencias previstas en los incisos a) y c) del apartado 1) del artículo 954 del Código Aduanero dado que, como se explicó, la cantidad importada, el tipo de mercadería y el valor FOB (condición de venta) declarados en el despacho de importación y en la factura de importación se corresponden con la calidad, cantidad y valor de la mercadería que resultó de la comprobación.-

Finalmente, y en virtud de lo expresado precedentemente, se torna inoficioso el tratamiento de los restantes agravios planteados por la actora.-

VII.-Que conforme lo antes expuesto y de conformidad con el resultado al que se arriba, también deviene inoficioso el tratamiento de las apelaciones de ambas partes correspondientes a los honorarios regulados a los letrados de la demandada, los que –en atención al resultado alcanzado- deben ser dejados sin efecto.-

VIII.-Que respecto de las costas de ambas instancias, resulta apropiado imponerlas en el orden causado, habida cuenta de la complejidad de la cuestión en debate (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).-

En consecuencia, corresponde: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar el decisorio del 3/12/19, y, en consecuencia, la Resolución nro. 483/15 de la Aduana de

Bahía Blanca y dejar sin efecto la regulación de los honorarios de los letrados de la demandada. 2) Imponer costas en ambas instancias en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión en debate (art. 68, segundo párrafo del CPCCN). **ASÍ VOTO.-**

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

I.-Que, en lo relativo al fondo de la cuestión, adhiero a la solución propiciada en el voto que antecede, toda vez que la cuestión a resolver resulta sustancialmente análoga a la examinada en la causa n° 62.608/16, caratulada "PBB POlisur S.A. c/EN-DGA s/Dirección General de Aduanas", del 13 de julio de 2021. En consecuencia, por razones de brevedad, cabe remitir a los fundamentos expresados en mi voto y que pueden ser consultados en la página de la CSJN, en el link "Causas en Trámite - Consulta de Expedientes" (www.csjn.gov.ar).

Asimismo, y en consonancia con lo expresado en la causa precedentemente referida, corresponde imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida en atención a que no se advierten razones para apartarse del principio general de la derrota (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

ASÍ VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.-Que en cuanto al relato de los hechos me remito a lo expuesto en el voto del Dr. Gallegos Fedriani.

II.-Que en este punto corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación que rechazó su pretensión.

Como expuso en su voto mi colega preopinante, la cuestión a estudio se circunscribe a determinar si se ajusta a derecho la Resolución N° 483/15, a través de la cual se le imputó a la actora la presunta comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 954, incisos a) y c) del Código Aduanero, se le aplicó una multa de $1.679.744,80 y se intimó a la firma al pago de los tributos adeudados por la suma de USD 141.609,83 (ver Resolución N° 483/15 a fojas 20/21 de las presentes actuaciones).

Fecha de firma: 05/12/2023
Alta en sistema: 06/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37454943#393741073#20231205095638701

Al respecto, cabe señalar que el presente caso es análogo al resuelto por esta Sala en la causa N° 62.608/16, caratulada “PBB Polisur S.A. c/ EN-DGA s/ Dirección General de Aduanas”, de fecha 13/07/2021. En esa oportunidad se precisó que para tener por configurada la infracción descripta en el artículo 954 del Código Aduanero es necesario que la Aduana acredite la concurrencia de los elementos allí establecidos, es decir, que exista un declaración aduanera que difiera con el resultado de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, genere o hubiese podido generar alguna de las consecuencias previstas en los incisos del precepto -conf. incisos a) y c) de esa norma-.

Asimismo, en esa oportunidad también se puso de resalto que supuestos como el de autos -en los que existe una falta de concordancia entre lo declarado y lo que surge de la comprobación-, implican necesariamente un caso de inexactitud en un elemento de la declaración exigible.

Con relación a este tipo infraccional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha recordado que el bien jurídico tutelado es “el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana”, al entender que en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema dirigido a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen o perviertan (Fallos: 315:929 y 942).

Por otra parte, también afirmó que la función primordial del organismo aduanero consiste en “ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercaderías”, para lo cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas. Y agregó que el tipo infraccional debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que excede los fines estrictamente recaudatorios y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado. Por ello, interpretó que la norma abarcaba tanto a las diferencias en más como en menos, ya sea que se trate de destinaciones de importación o de exportación (Fallos: 321:1614; 322:355; doctrina reiterada, a su vez, en Fallos: 325:786) y, a su vez, expresó que la norma no requiere un perjuicio

fiscal efectivo -su puesto punido por su inc. a- (Fallos: 315:929), ni se vincula con la existencia o no de control del mercado de divisas (Fallos: 321:1614).

Ahora bien, en lo que respecta a esta causa, de las actuaciones administrativas N° 12570-737-2011 surge que mediante la DI N° 07003IC65000082N se oficializó ante la Aduana de Bahía Blanca la importación a consumo de 2.221.955,50 litros de octenos, mercadería clasificada en la P.A. SIM 2901.29.00.400C por un valor FOB de USD 2.212.819,72, adquiridos a Chevron Phillips Chemical CO mediante la factura comercial N° 87431916; y que la firma importadora efectuó una transferencia a través del banco Citibank NA por un valor de USD 2.747.600 (ver certificación contable obrante a fojas 2 de las actuaciones administrativas).

Dicha circunstancia evidencia que la mercadería en cuestión fue ingresada por un valor menor que el efectivamente pagado, configurando así -como ocurría en el citado precedente- la declaración inexacta prevista en el artículo 954, apartado 1, inciso c) del Código Aduanero, y el posible perjuicio fiscal que dicha situación pudo provocar (motivado por el egreso hacia el exterior de un importe distinto del que efectivamente correspondía), en tanto que, como se expuso, la norma no requiere que ese perjuicio sea efectivo, sino posible de producirse (inc. a de la norma citada).

Ello fue advertido por la Sección Fiscalización y Valoración de Importación de la Aduana de Bahía Blanca, quien detectó una diferencia de USD 534.780,28 entre el importe girado al exterior y el valor FOB total documentado en el despacho de importación mencionado, lo que no fue controvertido por la actora en su recurso ante esta instancia (v. fs. 141/152 de las presentes actuaciones).

En consecuencia, de conformidad con los fundamentos expuestos en el citado precedente “PBB Polisur SA” a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad, corresponde desestimar el agravio formulado por la parte actora.

III.-Que por lo expuesto corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fojas 129 y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada, con costas de esta instancia a la actora vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Fecha de firma: 05/12/2023
Alta en sistema: 06/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37454943#393741073#20231205095638701

IV.-Que resuelto lo anterior, corresponde analizar los recursos interpuestos por ambas partes a fojas 162 y 166 contra la regulación practicada a fojas 153, a partir de la cual se fijaron los honorarios correspondientes a la dirección letrada y representación legal de la parte demandada en la suma de $233.000.

Al respecto, en atención a la naturaleza y monto del proceso, el resultado obtenido y la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido, corresponde confirmar la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que resulta ajustada a derecho (cfr. arts. 6, 7, 9, 37 y 38 de la Ley N° 21.839 modificada por la Ley N° 24.432).

Asimismo, atento al modo en que se decide, corresponde regular los honorarios correspondientes a esta instancia a favor de la dirección letrada y representación legal de la parte demandada en la cantidad de 8,54 UMAs, equivalentes a la fecha del presente a $260.999 (conf. cfr. arts. 16, 20, 21, 24, 29 y ccdtes. de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 3369/2023).

Se aclara que dicho importe no incluye suma alguna en concepto de impuesto al valor agregado, el cual deberá adicionarse en caso de que la profesional acredite su condición de responsable inscripto.

ASÍ VOTO.

En consecuencia, el Tribunal por mayoría resuelve: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar el decisorio del 3/12/19, y, en consecuencia, la Resolución nro. 483/15 de la Aduana de Bahía Blanca y dejar sin efecto la regulación de los honorarios de los letrados de la demandada. **2)** Imponer costas en ambas instancias en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión en debate (art. 68, segundo párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvanse.

Pablo GALLEGOS FEDRIANI **Jorge F. ALEMANY**

Guillermo F. TREACY

Fecha de firma: 05/12/2023
Alta en sistema: 06/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37454943#393741073#20231205095638701

(en disidencia)

Fecha de firma: 05/12/2023
Alta en sistema: 06/12/2023
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA

#37454943#393741073#20231205095638701