4910/2022

Biomass SA – TFN 39641-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 29 de diciembre de 2022.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento del 16 de junio de 2021 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución DE PRLA N° 6956 dictada el 29/07/2019 por el Jefe del Depto. Procedimientos Legales Aduaneros en la Actuación N° 16550-14-2014. Con costas.

Para así resolver, por unanimidad, el organismo jurisdiccional, sostuvo que, de acuerdo con la índole de las cuestiones planteadas, correspondía, en primer término, examinar la procedencia de la condonación solicitada por la recurrente.

A tal efecto, postuló que, debía considerarse que el artículo 56 de la Ley 27.260 establecía 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, refirió 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. Por otra parte, en relación a las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, dispuso 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.

Adujo que, de acuerdo con las pautas legales referidas, para determinar si la condonación requerida por la recurrente era viable, correspondía, en primer término, analizar si la trasgresión de que se

trataba –infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A.– era sustancial o formal.

Al respecto, indicó que, a su juicio, no se trataba de una infracción formal por cuanto, a través de ella, se buscaba salvaguardar, nada más y nada menos que el principio básico de la veracidad y exactitud de la declaración aduanera, pilar sobre el que se apoyaba el sistema de la “declaración previa” y el “despacho en confianza”, empleado por el sistema aduanero actual, en aras de la fluidez y celeridad en el comercio internacional y, como contrapartida del cual se establecía un riguroso esquema de sanciones ante las diferencias que se comprobaran en transgresión a esa confianza.

En ese orden de ideas, puntualizó que, en el caso en examen, tratándose de una multa correspondiente al incumplimiento de una obligación de fondo (declarar conforme lo comprobado) cuya génesis no se encontraba asociada a obligación tributaria sustancial alguna (sino que tenía en miras a los esquemas de control de cambios) consideró que la misma tampoco resultaba alcanzada por el beneficio de la condonación en los términos del párrafo 4 del artículo 56 de la Ley 27.260.

Ello así en tanto, el mismo, sólo procedía respecto de este tipo de multas cuando, como contrapartida, se cumplía con el pago de la obligación tributaria adeudada.

Manifestó que, de esta manera se buscó 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 cancelaban 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.

Señaló 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.

Entendió que, 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).

Precisó que, iguales conclusiones cabían en relación a la procedencia de la condonación en los términos de la Ley 27.541 en virtud de lo previsto en los artículos 11 y 12 de la misma.

En ese orden de ideas, añadió que la sanción impuesta en virtud de la infracción de autos –art. 954 inc. c) del CA– no había sido incluida 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– ni en la contenida en los artículos 24 y 25 de la Resolución General AFIP 4816/2020 –reglamentaria de la Ley 27.541– lo que fortalecía la conclusión de que, dicha condonación, no resultaba procedente en el caso bajo examen.

A mayor abundamiento, señaló que, en la última norma referida, se estableció expresamente, en cuanto aquí concierne, que *"[l]a condonación de las multas y demás sanciones en materia aduanera, resultará procedente siempre que las infracciones materiales tuvieren una obligación tributaria asociada (…)".*

Alegó que, no se percibía que las Resoluciones Generales AFIP 4007/2017 -reglamentaria de la Ley 27.260- y 4816/2020 –reglamentaria de la Ley 27.541– hayan realizado una interpretación contraria a la manda legal al enumerar aquellas infracciones que revestían carácter sustantivo/material, a los fines previstos en la normativa examinada (entre las que, reitero, no se encuentra incluida la prevista en el art. 954 ap. 1 inc. c) del CA).

Consideró que, en los términos expuestos, la pretensión de la actora (condonación de la multa) resultaba inatendible.

Sentado ello, expuso que, correspondía analizar la cuestión de fondo planteada.

A tal efecto, afirmó que, conforme resultaba de las constancias de autos y del expediente administrativo correspondiente a la causa, la recurrente había documentado mediante el DI N° 001 IC04 113415 H la importación a consumo de un grupo electrógeno marca CATERPILLAR; originario y procedente de Alemania; valor FOB total en u$s 855.514,10 y Valor en Aduana en Divisa u$s 867.327,91.

Apuntó que, como documentación complementaria, acompañó una factura A local emitida por la firma Finning Argentina en los términos de la Resolución 2793/2010 por un monto total de $ 6.989.508,39 valor resultante de convertir a pesos el Valor Total CIF u$s 865.681 (Valor FOB u$s 855.514,10 + Flete u$s 9.650,90+ Seguro u$s 516).

Observó que, en el DI la recurrente validó, en lo que aquí concierne, las siguientes opciones/ventajas DJAI-GIR-DIVTXT=SI; IMPOGIRO-DIV-OPC=CGDDIF; TRANSFERTEX=NO.

En tal sentido, precisó que se le endilgaba a la importadora la comisión de la infracción prevista en el art. 954 ap. 1 inc. c) del Código Aduanero en virtud de la cual se le impuso una pena de multa sobre cuya procedencia correspondía decidir.

Expuso que, mediante la norma referida se sancionaba, a quien para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o 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 el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere.

Precisó que, de acuerdo a las opciones validadas en oportunidad de efectuar su declaración, la recurrente indicó que se trataba de una operación de importación con giro de divisas diferido (DJAI-GIR-DIV-TXT=SI; IMPOGIRO-DIV-OPC=CGDDIF) en la que, el derecho a disponer de la mercadería no había sido objeto de transferencia con anterioridad a su importación en los términos del art. 3 de la Resol. Gral. AFIP 2793/2010 (TRANSFERTEX= NO).

Advirtió que, tales circunstancias se contraponían con lo comprobado por el servicio aduanero en oportunidad de efectuar el control documental de la operación, en tanto, la factura agregada como documentación complementaria, fue emitida en pesos, por una firma local (Finning Argentina SA) a nombre de la importadora/recurrente en los términos de la normativa referida, lo que implicaba que el derecho a disponer de la mercadería SÍ había sido objeto de cesión previo a su importación debiendo, consecuentemente, efectuarse la declaración en

esos términos y acompañarse la factura de compra en el exterior como documentación complementaria del DI.

Destacó que, el servicio aduanero tuvo acceso a esta última factura en virtud de un requerimiento cursado a Finning Argentina S.A. luego de haber advertido las inconsistencias en el despacho de autos. Asimismo, señaló que, la factura local fue emitida por un monto de $ 6.989.508,30 (equivalentes a u$s 867.327,91: u$s 855.514,10 valor FOB en u$s + u$s9.650,90 Flete + u$s516 Seguro) mientras que la factura de compra en el exterior fue emitida a nombre de Finning Argentina SA por un monto de u$s 624.261,06, lo que implicaba una diferencia de base imponible de u$s 231.253,04.

En tales condiciones, concluyó que, además de verificarse la diferencia existente entre lo declarado por la importadora y lo comprobado por el servicio aduanero, de haber pasado inadvertida la misma, hubiese permitido el giro al exterior de un importe distinto (mayor) al que efectivamente correspondía.

Manifestó que la recurrente pretendía excusar su responsabilidad, sustancialmente, en las particularidades del negocio instrumentado y la concreta imposibilidad de conocer el monto facturado en el exterior por la mercadería en cuestión, habida cuenta de que, en definitiva, el negocio fue concertado entre terceras empresas.

Así las cosas, ponderó que la recurrente no discutía la falta de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que era objeto de la operación aduanera, sino que, en rigor de verdad, su defensa se abroquelaba en la imposibilidad material de conocer la materialidad del negocio instrumentado.

Consideró que, en ese entendimiento del asunto, se apreciaba que el recurrente soslayaba el sentido de su responsabilidad frente a la normativa aduanera, en su condición de colaborador del servicio aduanero. Es que, en efecto, pretendía despojarse de toda responsabilidad por un negocio estructurado por su parte en los términos de autonomía convencional y de toda responsabilidad por la veracidad y exactitud de la manifestación aduanera. Esa articulación defensiva no podía progresar porque colisionaba con el propósito del sistema legal de evitar que, al amparo de las operaciones aduaneras, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen (*Fallos* 321:1614).

Hizo hincapié en que, justamente en este caso, frente a una operación tan imbricada, es que se ponía de manifiesto el sentido de la imposición de los deberes de colaboración en un sistema en que la declaración era resorte primario de los particulares.

En este contexto, consideró que la empresa recurrente se encontraba obligada a conocer la realidad económica de la operación por lo que no podía excusarse de responsabilidad en este sentido.

Argumentó que, las conclusiones expuestas no se veían alteradas por la circunstancia de que la conducta de la importadora no haya producido perjuicio fiscal ni transgresión a una prohibición alguna por cuanto la infracción fue imputada en virtud del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. y no en virtud de los incisos a) y b) de dicha norma.

Adujo que la defensa según la cual la actora sostenía que se trataba de una contradicción no punible en los términos del art. 959 del CA pues, si bien se consignó TRANSFETEX=NO, se acompañó a la vez, la factura A emitida por la vendedora local, no podía prosperar en tanto, a los efectos de la aplicación de dicha causal exculpatoria, era necesario que la inexactitud surja de la simple lectura de la propia declaración y no del cotejo de la documentación complementaria.

Finalmente, estimó que correspondía rechazar el planteo de la nulidad de la resolución articulado por la recurrente con base en supuestos vicios de procedimiento y de causa en tanto, de la lectura de dicho decisorio, resultaba que el mismo contenía una descripción breve del expediente administrativo con expresa mención de fragmentos de distintos informes técnicos emitidos durante su desarrollo que fueron considerados como relevantes para sustentar la imputación infraccional que se debatía. Asimismo, fundamentaba la infracción endilgada haciendo referencia a los hechos de la causa y el derecho aplicable por lo que el decisorio aduanero cuestionado, con independencia de su acierto o error (que había sido objeto de revisión en esa causa), no podía reputarse arbitrario.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, la actora interpuso recurso de apelación el 20/08/2022 (concedido el 8/08/2021) y expresó agravios el 11/08/2021, los que fueron contestados por la contraria con fecha 21/09/2022.



#36252728#353873107#20221228202534964

Sostiene la recurrente que el Tribunal Fiscal de la Nación, debido a una equivocada y arbitraria interpretación de las leyes Nº 27.260 y Nº 27.541 y sus normativas reglamentarias, considera que la multa aplicada a BIOMASS no se encuentra alcanzada por la condonación prevista por las citadas leyes.

Efectúa una reseña de la normativa aplicable y destaca que, de ella, se desprende con suma claridad que no existe el requisito condicionante al que equivocadamente alude TFN, respecto a que el beneficio de condonación de las multas solo aplica cuando existen obligaciones tributarias asociadas a aquellas.

Aduce que, en efecto, si el legislador hubiera querido limitar la condonación a los supuestos en que exista una obligación tributaria asociada a la multa, así lo hubiera hecho a través de un artículo expreso que así lo disponga. Tampoco se encuentra prevista la condición mencionada por el TFN en las resoluciones generales emitidas por la AFIP nros. 4007-E/17 y 3920/16.

Cita jurisprudencia del Fuero favorable a su postura.

Expresa que, se desprende con claridad que, lo alegado por el TFN en cuanto al supuesto requisito exigido por la Ley 27.260 –que la multa se encuentre asociada a una obligación tributaria– no tiene asidero jurídico alguno puesto que, el mismo art. 5 de la RG AFIP 4007-E admite la condonación en supuestos que no están asociados a la omisión de pago de tributos, sino que únicamente guardan relación con incumplimientos de deberes formales. Es evidente el yerro en la interpretación de la norma en que incurre el TFN.

Hace hincapié en que, ni la Ley Nº 27.260, ni sus normas reglamentarias –resolución 4007-E/17 y resolución general 3920/16– establecen como requisito para que proceda la condonación que la multa se encuentre asociada a una obligación.

Destaca que, de aceptarse el criterio sostenido por el TFN se llegaría al irrazonable y absurdo presupuesto de afirmar que la norma fue sancionada a los efectos de “beneficiar” con la condonación a quienes cometieron infracciones más gravosas y que generaron perjuicios fiscales, pero no así, a aquellos contribuyentes que incurrieron en infracciones formales de una gravedad sumamente menor. Más aún en el caso de BIOMASS, en el cual –conforme surge expresamente de las

actuaciones administrativas– la conducta infraccional imputada no generó perjuicio fiscal alguno.

Pone de relieve que, en consecuencia, de lo hasta aquí expuesto puede concluirse con toda contundencia que bajo ningún punto de vista le asiste razón a la AFIP-DGA en cuanto entiende que la condonación de la multa se encuentra condicionada a que esta se encuentre asociada a una obligación tributaria, puesto que, como fuera visto, dicha condición no se encuentra prevista en ninguna parte de la norma.

En segundo lugar, considera que, de la simple lectura de los arts. 5 y 6 de la RG 4007-E se desprende a las claras el error en el que incurre el *a quo* al interpretar que la declaración inexacta prevista en el art. 954 inc. c) del Código Aduanero no encuadra como una infracción “formal” en la ley 27.260 y Resoluciones Generales AFIP Nº 3920 y 4007-E. Pues, contrariamente a ello, el texto de la norma -resolución 4007-E- no es taxativo -carácter que arbitraria y equivocadamente pretende atribuirle el TFN-, sino que es meramente enunciativo y como tal, permite la inclusión de otros supuestos a los allí mencionados.

En dicho marco, asevera que el art. 5 de la RG 4007-E prevé en forma expresa que la enunciación no es taxativa al contener la expresión “entre otros”, lo cual, implica la amplitud del concepto y la apertura a incorporar otros supuestos a los enunciados.

Destaca que la propia AFIP se ha encargado de aclarar qué infracciones son consideradas sustanciales y qué infracciones deben ser consideradas formales.

En efecto, precisa que, según se desprende de la respuesta brindada por la AFIP a la consulta ID 21247335 (disponible en www.afip.gov.ar), en términos aduaneros, *“Las infracciones sustanciales son aquéllas que vulneran de manera directa el régimen aduanero, general o especial, al que se encuentran vinculadas, pudiendo generar perjuicio fiscal; mientras que las formales son aquellas que no afectan la finalidad tenida en cuenta para cada régimen aduanero, generando solo la aplicación de una multa”*.

En esta tesitura, resalta que las afirmaciones efectuadas por la propia AFIP DGA respecto a que la infracción imputada a BIOMASS no produce perjuicio fiscal, ni transgresión a una prohibición.

En este sentido, advierte que, conforme surge de las actuaciones administrativas, a fs. 40/41 la División Verificación de la propia AFIP-DGA concluye que: *“Por último, se informa que la presente Declaración Inexacta no produce Perjuicio Fiscal, ni transgresión a una Prohibición”.*

Señala que, del mismo modo, a fs. 207 el Departamento de Valoración y Comprobación documental de importaciones de la AFIP-DGA expresa que: *“De tal manera, a consideración de esta instancia concurre la declaración inexacta de la opción seleccionada, sin embargo, no se advierte el perjuicio fiscal ocasionado”.*

Pondera que las citadas afirmaciones representan vital importancia para el caso de autos puesto que, conforme la definición de infracciones formales brindada por la propia AFIP en la consulta citada anteriormente, al no ocasionar la presunta declaración inexacta perjuicio fiscal alguno, es evidente que se trata de una infracción de tipo formal.

Aduce que de lo expuesto, ha quedado ampliamente demostrado que no le asiste razón al TFN en cuanto sostiene que la infracción endilgada a BIOMASS no es susceptible de ser condonada por la ley 27.260. Ello por cuanto: (i) tal como lo requiere el art. 4° de la RG 4007-E, la infracción imputada a BIOMASS fue (presuntamente) cometida con anterioridad al 31 de mayo de 2016; (ii) tal como lo requiere el art. 4° de la RG 4007-E, se trata de una (presunta) infracción que no adquirió firmeza - ello así ante la presentación del descargo formulado por BIOMASS con fecha 21/04/2016, el cual a la fecha en que se solicitó la condonación (24/08/2016; 13/02/2017 y 09/03/2017) se encontraba aún pendiente de resolución, y ante la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal contra la sentencia dictada por el TFN que resuelve confirmar la aplicación de una multa; (iii) tal como lo requiere el art. 5° de la RG 4007-E y el art. 56 de la Ley 27.260, se trata de una infracción de carácter formal de imposible subsanación puesto que, por su naturaleza, los deberes presuntamente transgredidos no son susceptibles de ser cumplidos con posterioridad a la comisión de la infracción, dado que así lo impone la inalterabilidad de la declaración aduanera (arts. 321 y cc. del C.A.).

En tales condiciones, entiende que, en consecuencia, corresponde tener por condonada la infracción imputada a BIOMASS en el marco de la Ley 27.260.

Nuevamente cita jurisprudencia favorable a su postura.

Finalmente, destaca que la postura sostenida por las distintas Salas de la Cámara Contencioso Administrativo Federal fue recientemente ratificada por la Procuración Fiscal ante la Corte Suprema de la Justicia de la Nación en los autos “YPF SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo”, CAF 44314/2017/CS1- CA1.

Pondera que, en la opinión vertida, la Procuradora sostuvo: *“(E)s claro para mí que las multas aquí discutidas encuadran, sin hesitación, en el art. 56 de la ley 27.260, en cuanto allí se dispone el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales –en este caso, la presentación de declaraciones aduaneras que difieran con lo que resultare de la comprobación y que produjeren o hubieren podido producir el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere– cometidas hasta el 31 de mayo de 2016, que no se encuentren firmes ni abonadas. Como acertadamente lo señaló la Cámara, tales deberes formales no resultan susceptibles de ser cumplidos con posterioridad a la comisión de la infracción, motivo por el cual la sanción quedó condonada “de oficio” según lo fija el art. 56, tercer párrafo, de la ley 27.260.”*

En suma, entiende que, sin perjuicio de que como fuera expuesto anteriormente, la infracción imputada a BIOMASS se encuentra condonada por la Ley Nº 27.260 y que, por tal motivo, resulta irrelevante lo establecido por la Ley 27.541, para el hipotético e improbable supuesto que este Tribunal considere que la infracción endilgada a BIOMASS no se encuentra condonada por la Ley 27.260, afirma que, al contrario de lo sostenido por el TFN, la infracción imputada a BIOMASS resulta también condonada por la Ley Nº 27.541.

Advierte que, a los efectos de sustentar la inaplicabilidad de los beneficios previstos por la Ley Nº 27.541, el TFN se remite –equivocadamente– a la Resolución General AFIP Nº 4816/2020 –emitida con fecha 15/09/2020 con motivo de la sanción de la Ley Nº 27.562, ampliatoria de la Ley Nº 27.541–. En tal sentido, observa que a través de la RG AFIP 4816/2020, se dispusieron nuevos requisitos para la condonación de las multas, los cuales, no se encontraban previstos por la Ley Nº 27.541 y Resolución General Nº 4667/2020, vigentes al momento

en que su parte solicitó y acreditó ante el Tribunal que reunía la totalidad de los requisitos exigidos por la normativa aplicable para solicitar la condonación de la multa.

Observa que, conforme surge de la constancia de autos, BIOMASS solicitó la aplicación de la Ley Nº 27.541 con fecha 12/03/2020, momento en el cual no se encontraba vigente la Ley Nº 27.562, como así tampoco la RG AFIP 4816/2020 a la que alude incorrectamente el TFN a los fines de sustentar la inaplicabilidad de los beneficios previstos por la Ley Nº 27.541. No debe soslayarse que, a dicha fecha, resultaba de aplicación la Ley Nº 27.541 y la RG AFIP 4667/2020, emitida con fecha 31/01/2020, en virtud de las cuales, la infracción endilgada a BIOMASS resulta sin lugar a dudas condonada.

Afirma que la infracción imputada se trata de una infracción de tipo formal, y no sustancial. Pues, la conducta atribuida no implicó una merma en la recaudación fiscal y ello se encuentra expresamente reconocido por la AFIP-DGA, al admitir -a fs. 40/41 y fs. 207 de las actuaciones administrativas que en el caso de BIOMASS no ha existido perjuicio fiscal alguno. Consecuentemente, remarca que, en el caso, se trata de una infracción de tipo formal, (presuntamente) cometida con anterioridad al 30/11/2019 y que la misma, no es susceptible de ser subsanada. En consecuencia, la condonación de la sanción, en virtud de la ley 27.541, resulta aplicable de pleno derecho.

Por último, en lo que al requisito dispuesto por el art. 8º de la ley Nº 27.541, precisa que, conforme acreditó mediante la presentación efectuada con fecha 12/03/2020, BIOMASS se encontraba y se encuentra inscripta como PYME, con lo cual, el requisito exigido en el art. 8º de la citada ley, también se encuentra cumplido en el caso de autos.

En consecuencia, pondera que, teniendo en cuenta que conforme fuera acreditado con fecha 12/03/2020, fecha en que se encontraba en vigencia la Ley Nº 27.541 y la RG AFIP 4667: (i) la infracción imputada no se encuentra firme; (ii) dicha infracción, es una infracción formal, no susceptible de ser subsanada; (iii) la presunta infracción atribuida a tuvo lugar con anterioridad al 30/11/2019; y (iv) que conforme se acreditó con el certificado vigente de acreditación de la condición de Micro, Pequeña o Mediana empresa -acompañado en la presentación del 12/03/2020-, BIOMASS se encontraba y encuentra inscripto como PYME. Por lo tanto,

#36252728#353873107#20221228202534964

es incuestionable que resultan a todas luces aplicables los beneficios estipulados por la Ley Nº 27.541, y en consecuencia, la condonación de pleno derecho de la sanción de multa que pretende aplicársele.

Por tal motivo, considera que, una vez que se encontraron configurados la totalidad de los requisitos previstos por la citada norma, por lo que la multa quedó condonada de oficio, lo que así se solicita sea declarado.

Esboza que, de la reseña normativa aquí efectuada y los antecedentes judiciales citados, queda a todas luces demostrado el yerro incurrido por el TFN al considerar que la infracción imputada a BIOMASS no resulta alcanzada por la condonación prevista por la Ley Nº 27.260, como que así tampoco resultaría alcanzada por la condonación prevista por la Ley Nº 27.541.

En consecuencia, solicita se revoque la sentencia dictada por el TFN, y consecuentemente, se tenga por condonada la infracción imputada a BIOMASS, con expresa imposición de costas a la AFIP-DGA.

En segundo lugar, se agravia de lo resuelto por el TFN, en cuanto rechaza el planteo de nulidad respecto de la resolución dictada por la AFIP-DGA, toda vez que, a su entender, aquélla carece de los requisitos esenciales previstos en la normativa aplicable, pues -según afirma- tal como se desprende de la simple lectura de la resolución señalada, la misma adolece de falsedades e inexactitudes, tanto en los hechos como en el derecho aplicable, que motivan su nulidad.

En primer término, aclara que dicha resolución resulta nula de nulidad absoluta, en atención a que, al haberse omitido efectuar toda consideración con relación a la prueba documental acompañada y restante prueba ofrecida por su parte en sede administrativa, se ha afectado en forma insalvable el principio de debido proceso adjetivo.

Por otra parte, advierte que, la resolución dictada por la AFIP-DGA contiene únicamente frases insuficientes y confusas mediante las cuales la AFIP-DGA intenta “fundamentar” su temperamento.

Expone que, dicha resolución parte de presuponer, incorrectamente, que existió una declaración inexacta que podría producir, en caso de pasar inadvertida, un perjuicio fiscal, obviando considerar la totalidad de los antecedentes expuestos y la documentación aportada por BIOMASS, como así también lo expuesto por la División

Verificación de la propia AFIP-DGA, que a fs. 40/41 de las actuaciones administrativas concluye que: *“se informa que la presente Declaración Inexacta no produce perjuicio Fiscal, ni transgresión a una Prohibición”*.

Expone que, constituye un principio básico de nuestro derecho administrativo, y así se encuentra establecido en el art. 7 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la necesaria fundamentación de los actos emanados de la Administración Pública, tanto en los antecedentes de hecho que los sustentan, como en el derecho aplicable. En caso que ello no ocurriera, el acto se encontrará viciado de nulidad en razón de carecer de una causa eficiente, un objeto lícito, motivación suficiente y no respetar los procedimientos esenciales.

Al respecto, aduce que todas estas imprecisiones, omisiones y/o “errores de razonamiento” en que incurre la AFIP-DGA, motivan la nulidad de la resolución y obligan a su revocación inmediata, por causarle graves e irreparables perjuicios a BIOMASS. Advierte que las omisiones en que incurrió la AFIP-DGA al dictar la resolución fueron de tal magnitud, que ni siquiera se expresó respecto de la procedencia o improcedencia de la condonación de la infracción -en virtud de lo establecido en la ley Nº 27.260- lo cual había sido solicitado en reiteradas oportunidades (presentaciones efectuadas ante la AFIP-DGA con fecha: 24/08/2016; 13/02/2017 y 09/03/2017) por su parte.

En tercer lugar, se agravia de lo resuelto por el TFN en cuanto se limita a sostener que BIOMASS no discute la falta de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de la operación aduanera, y como consecuencia de ello, a concluir que si se configuró la infracción descripta por el artículo 954 inc. c) del Código Aduanero.

Expresa que, a través de la sentencia que aquí se recurre, el TFN afirma, sin brindar siquiera un argumento, que la presunta declaración inexacta imputada a su parte, en caso de haber pasado inadvertida, hubiera permitido que la declaración aduanera sea un instrumento válido para el giro de divisas por un importe superior al costo valor real de la operación.

Argumenta que, si bien BIOMASS compró a Finning la mercadería importada, mediante una factura de venta local en pesos argentinos, lo cierto es que Finning había adquirido el equipo en forma directa al

fabricante, para lo cual era necesario -para cancelar dicha obligación- que Finning accediera al MULC, circunstancia que debe denunciarse en el despacho de importación. Ahora bien, como la importadora era BIOMASS y era ésta quien llevaba la obligación de completar el despacho de importación -más sería Finning quien giraría los fondos al exterior- se consignó: “DJAI-GIR-DIV-TXT=SI” (la presente declaración se realiza al efecto de registrar una importación que implica giro de divisas) e “IMPOGIRO-DIV-OPC=CGDDIF” (importación con giro de divisas diferido).

Destaca que, tal como señaló la apoderada de Finning a fojas 19 vta. de las actuaciones administrativas, y sobre lo cual omitió expresarse el TFN en la Resolución que motiva el presente recurso, este supuesto se encuentra expresamente previsto en el apartado d), del punto 3.5 del Anexo de la Comunicación “A” BCRA 5274.

Precisa que, la representante de Finning sostuvo que, en virtud de dicha norma, el importador (BIOMASS) que documenta el despacho de importación, aun cuando no sea quien efectivamente realice el giro de divisas al exterior (Finning), debe declarar “SI” en el campo “giro de divisas” del despacho de importación, a efectos de que el vendedor local se vea posibilitado a realizar el pago al exterior. Así lo confirma expresamente el área Fiscalización, a fojas 28 de las actuaciones administrativas, cuando señala: “En lo que respecta al Giro de Divisas, la operatoria planteada, en la cual quien realiza el giro de divisas es una persona distinta a la que registró la destinación a consumo, conforme a Comunicación del B.C.R.A. “A” 5274 apartado d) del Punto 3.5 de su Anexo (cuya parte pertinente se agrega para mejor proveer)”. A todo evento, deja desde ya planteado que, además de no haberse verificado la infracción referida en lo que al giro de divisas respecta, la DGA no resultaba competente para avocarse en el conocimiento de cuestiones cambiarias para las cuales no ha sido facultada, quedando las mismas expresamente reservadas para el Banco Central de la República Argentina.

En atención a lo expuesto, y que la propia DGA en el informe de Fiscalización obrante a fs. 37 de las actuaciones administrativas -sostiene que: *“no existen constancias de que se haya efectuado el giro de Divisas por el monto de la DJAI*”-, y que en el informe de Verificación obrante a fs.



#36252728#353873107#20221228202534964

40/41 de las actuaciones administrativas -concluye que: “se informa que la presente Declaración Inexacta no produce perjuicio Fiscal, ni transgresión a una Prohibición”-, solicita se deje sin efecto la aplicación de multa, dictándose el sobreseimiento con respecto a su parte. Ello así, considerando especialmente que la manera en que obró BIOMASS, implicó para el Fisco un ingreso superior al que debió ingresar en concepto de derechos de importación. Afirma que su parte ingresó en el despacho de importación el valor equivalente al que Finning le había vendido la mercadería ($6.989.508,39=U$S865.861), abonando los tributos aduaneros sobre este monto y no sobre el que Caterpillar Americas CV facturó a Finning.

A mayor abundamiento, no debe soslayarse que, una de las conductas verificadas por la DGA, por las cuales se pretendería sancionar a su parte por declaración inexacta, confirmada por el TFN, es la diferencia entre el valor consignado en la DJAI oficializada en septiembre de 2013, por un total de U$S 1.190.000; y el señalado en el despacho de importación, que ascendió a U$S 867.327,21.

Al respecto, apunta que, ambos valores fueron informados por Finning, quien resulta ser la licenciataria en la importación de productos Caterpillar; y que la diferencia entre dichos valores se debió a la inspección previa al embarque solicitada por su parte. Del relato de los hechos y la documentación aportada y ofrecida en autos se observa que realizó las gestiones que impone el estándar del “buen hombre de negocios”. Este dato es relevante, porque permite valorar la conducta despegada por BIOMASS ante la DGA - lo cual fue omitido por el TFN-.

Pone de relieve que, al momento de llevarse a cabo el mismo, se advirtió que en el embarque correspondiente a la DJAI oficializada por su parte, Finning había agregado cierta maquinaria que en verdad BIOMASS no había adquirido ni estaba interesada en adquirir. Además de ello, Finning había incluido en ese presupuesto un concepto "ingeniería y otras provisiones".

Añade que, BIOMASS jamás sospechó de la conducta disvaliosa de Finning, toda vez que el monto consignado en el despacho de importación resultaba coincidente con el de la factura “A”, valor por el cual Finning vendió a BIOMASS la mercadería que había adquirido del fabricante.

Destaca que, en verdad, ninguna significancia tiene que el valor de la DJAI sea superior al de la mercadería efectivamente importada. Por el contrario, sí sería controvertido si el valor de la mercadería importada fuese superior al de la DJAI, lo que no constituye el caso de autos sino el diametralmente opuesto.

Resalta que la conducta señalada, no resulta pertinente para constituir un supuesto de declaración inexacta en los términos del art. 954 inc. c), ya que el monto de la DJAI no viene a determinar un importe pagado o por pagar, sino que ello dependerá del valor de la mercadería efectivamente importada (valor que se desprende del despacho de importación).

Finalmente, apunta que, tampoco puede pasarse por alto -como si lo hizo el TFN- que la declaración inexacta verificada por el servicio aduanero -en cuanto estima que en el "campo opciones y ventajas" se comprometió el texto a validar "TRANSFERTEX=NO", cuando debió haberse consignado "TRANSFERTEX=SI"-, no resulta suficiente para imputarle la comisión de la infracción señalada -máxime cuando así fue consensuado por parte de la propia DGA-. Así lo refiere expresamente el área de Verificación de la DGA, conforme surge del informe obrante a f 40/41 de las actuaciones administrativas.

Es decir, BIOMASS jamás ocultó que actuó como importador de la mercadería de un tercero (Finning), ni tampoco ocultó al servicio aduanero la imposibilidad de hacerse de la factura comercial de compra por parte de Finning a Caterpillar -que fue lo que llevó a la DGA a indicar a la despachante que, dados los pormenores del caso, consignara "TRANSFETEX=NO"-. Por ello, entendemos que la conducta desplegada por la despachante, en consonancia con lo indicado expresamente por la DGA, no configura de por sí una declaración inexacta por su parte. En todo caso existió una contradicción al consignar "TRANSFETEX=NO" por un lado y por otro, hacer referencia a la Resolución General 2793/2010 en la factura "A" por medio de la cual Finning le vendió la mercadería.

En consecuencia, asevera que, la consignación de "TRANSFETEX=NO" no constituye sino una mera contradicción -que no ha producido perjuicio fiscal de ningún tipo ni tampoco ha permitido el giro de divisas por el total consignado en el despacho-, que por la aplicación de los principios del derecho penal a las infracciones aduaneras -a las



#36252728#353873107#20221228202534964

que la CSJN les ha reconocido dicha naturaleza-, merece la revocación de la sentencia dictada por el TFN.

Alega que, en esta oportunidad, cabe traer a colación las disposiciones generales contenidas en el CA en lo que hace a las infracciones aduaneras (Sección XII, Título II del CA, arts. 892 a 901), en los que el legislador reproduce los principios propios de la materia penal, tornándolos aplicables en las infracciones que nos ocupan. El que aquí más interesa es el previsto en el art. 898, en cuanto dispone que: *"Salvo disposición en contrario, en caso de duda deberá estarse a lo que fuere más favorable al imputado".*

Finalmente, postula que, con respecto a la diferencia habida (U$S 231.253,04) entre el monto consignado en el despacho de importación (U$S 867.327,91) y el monto por el cual Finning adquirió la mercadería por parte del fabricante (U$S 624.261,06), es un hecho por el cual no puede sancionarse a su parte, sino a quien le vendió el equipo (Finnig), que fue quien finalmente habría efectuado el giro de divisas hacia el exterior.

Resalta que, su parte se inscribió como importadora en los "Registros Especiales Aduaneros" ante la imposibilidad de Finning (con quien BIOMASS concertó la compra de la mercadería) de realizar nuevas importaciones, por tener cubierto en su totalidad el cupo que le había sido otorgado.

Puntualiza que, en definitiva, BIOMASS consignó en el despacho de importación, el que para ella fue el valor real de la transacción: $6.989.508,39=U$S865.891. Ese fue el monto por el cual Finning -adquirente del producto desde el origen- le vendió el grupo electrógeno, con lo cual no puede afirmarse que hubo declaración inexacta. En el despacho de importación, su parte consignó el valor que a ella le constó adquirir la mercadería. Y dicha Factura "A" fue acompañada desde un primer momento.

Reitera que, planteada la situación al servicio aduanero, en forma previa a la oficialización del despacho de importación, fue el mismo personal el que asistió a la despachante indicándole que, por las características del caso, correspondía consignar "TRANSFETEX=NO", puesto que -de otra manera- el sistema requeriría la factura de compra por parte de Finning a Caterpillar, quedando así obstaculizada la

importación con la consecuente generación de multas automáticas, ante la falta de destinación en término. Y, además de ello, al momento de oficializarse el despacho de importación (fecha 16/06/2014), BIOMASS era la propietaria de la mercadería, por cuanto la misma ya había sido adquirida a Finning con fecha 29/05/2014, tal como surge de la factura “A” acompañada en su oportunidad.

Asimismo, se agravia de lo resuelto por el TFN en cuanto omite expresarse respecto de la ausencia de los elementos esenciales de la infracción imputada (antijuricidad y subjetividad) en el caso de BIOMASS, pues sabido es que, atento su naturaleza penal, a las infracciones aduaneras les son aplicables la totalidad de los principios propios del derecho penal, como así también la teoría del tipo, tendiente a determinar la configuración o no configuración del supuesto infraccional, la antijuridicidad de su conducta, su imputabilidad y la exigencia del elemento subjetivo.

En esta tesitura, entiende que, en el caso de autos, no corresponde condenar a su parte por la comisión de una infracción de declaración inexacta, cuando la inexactitud se sustenta en un error o la falta de información brindada por el vendedor (Finning) -o el exportador, el fabricante- del grupo generador. Esto es, si resulta ajustada la condena impuesta cuando el importador declara con arreglo al convenio comercial que sustenta la operación y a la documentación comercial emitida por el vendedor local, y luego se constata que el valor de la mercadería es distinto al declarado y este error resulta imputable únicamente al vendedor (o al exportador).

Por último, se agravia de lo resuelto por el TFN respecto a las costas, en cuanto resuelve imponerlas a BIOMASS. Como primer punto, destaca que para establecer la forma de imposición de las costas deberá estarse a las resultas del recurso de apelación interpuesto oportunamente por su parte y a la atención de los agravios que aquí se expresan.

Postula que, en efecto, al contrario de lo sostenido por el TFN, las costas deberán ser impuestas a la AFIP-DGA. Ello, por cuanto, la infracción endilgada a BIOMASS resultaba condonada por la aplicación de la Ley Nº 27.260, y no fue sino debido a la omisión por parte de la AFIP-DGA de expresarse al respecto (ante las reiteradas oportunidades en que mi mandante solicitó la aplicación de dicha Ley a través de las

presentaciones efectuadas ante la AFIP-DGA con fecha: 24/08/2016; 13/02/2017 y 09/03/2017) en tiempo y forma, que BIOMASS se vio obligada a interponer el recurso de apelación ante TFN, como así también a interponer el presente recurso de apelación ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. Tampoco se habría visto obligada a soportar los enormes gastos incurridos por el aval bancario gestionado para liberar la mercadería, y por la póliza de caución gestionada para reemplazar el aval bancario.

Destaca que, la desidia de la AFIP-DGA en la tramitación del proceso, que, a los efectos de que BIOMASS pueda tramitar la sustitución del aval bancario por la póliza de caución, BIOMASS se vio obligada a iniciar una medida cautelar ante la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal a los fines de hacer efectiva la misma. Ello así, como consecuencia del silencio incurrido por la AFIP-DGA ante las reiteradas solicitudes efectuadas por BIOMASS a los efectos de hacer efectivo la sustitución señalada.

Indica que, a su vez, no debe dejar de señalarse que si la AFIP-DGA se hubiera expresado en tiempo y forma, y no hubiera incurrido en irrazonables e injustificadas demoras, BIOMASS tampoco se habría visto obligado a interponer un recurso de amparo por mora ante el TFN -con fecha 29/11/2017- a los efectos de que la AFIP-DGA se pronuncie respecto del descargo y las diversas presentaciones realizadas por BIOMASS.

Finalmente, para el hipotético e improbable supuesto que se confirme el pronunciamiento dictado por el TFN, solicita se haga lugar a la situación de excepción prevista en el segundo párrafo del art. 68 del C.P.C.C.N.

Refiere que, no existen dudas en cuanto a que ésta última está reservada exclusivamente a aquellas cuestiones sumamente dudosas o complejas, o para aquellos casos en los cuales la conducta de los demandados hubiese dado lugar a que los accionantes se creyeran con derecho a promover la demanda, que finalmente no prospera. También merecerían el apartamiento del criterio objetivo de la derrota, aquellos litigios en los que se aprecian razones suficientes para eximir de costas al vencido, por cuanto persuaden de la razón fundada para litigar.

III.- Que con fecha 20/08/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios de la representación fiscal por su actuación profesional en la causa en la suma de $144.766,72, equivalente a 29,08 UMA. Indicó que dichos honorarios se encontraban a cargo de la actora. Dichos emolumentos fueron apelados por la parte actora el 1/09/2021 (concedido el 2/09/2021), por altos y por la parte demandada el 3/09/2021 (concedido el 10/09/2021), por bajos.

IV.- Que, de manera inicial, debe recordarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que, en primer lugar, corresponde pronunciarse sobre la procedencia de la condonación de la multa, objeto de autos, por aplicación de las nros. 27.260 y 27.541.

A tal efecto, corresponde precisar que, en el caso, en examen se encuentra impugnada la resolución de PRLA n° 6956/19 del 29/07/2019, por medio de la cual el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros condenó a la firma Biomass Crop S.A., al pago de una multa de $1.880.087,22 , por infracción al art. 954 inc. c) del Código Aduanero, respecto de la destinación de importación n° 14001IC04113415H.

VI.- Que, con relación a ello, cabe señalar que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha expedido, recientemente, sobre la cuestión, objeto de autos, en el precedente *“Rossi, Osvaldo Enrique c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, del 30/08/2022.

Allí expresamente, sostuvo que:

“1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tuvo por condonada la multa impuesta a la actora por la resolución AD CAMP 17/09, en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c, del Código Aduanero.

2°) Que contra tal decisión, la Dirección General de Aduanas dedujo el recurso extraordinario que fue concedido por el tribunal a quo con el alcance que surge del auto obrante a fs. 108/108 vta (…).

4°) Que la cuestión que se plantea en los presentes autos radica en determinar si la multa impuesta a la actora en los términos del art. 954, ap. 1, inc. c, del Código Aduanero se encuentra alcanzada por los beneficios de la condonación dispuesta por la ley 27.260.

5°) Que la circunstancia de que la conducta sancionada, en el caso concreto, no resultó apta para generar una obligación de naturaleza tributaria (conf. resolución AD CAMP 17/09) determina que resultan aplicables a su respecto los fundamentos y conclusiones expuestos, en el día de la fecha, en la causa FSA 8622/2013/CS1 "Chehadi, Mallid c/ Aduana La Quiaca s/ impugnación de acto administrativo", sentencia a la que corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

6°) Que, asimismo, y tal como se puso de resalto en la mencionada causa "Chehadi", la multa aplicada a la actora tampoco resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 de la ley 27.260, en la medida en que no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal. En el caso, ninguna obligación formal resultó omitida. En efecto, la sanción deriva de la presentación de una declaración inexacta que difiere de lo comprobado y que, en caso de pasar inadvertida, hubiera podido producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, vulnerando de manera directa el control aduanero. En este sentido, cabe recordar que esta Corte ha afirmado 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. Se puntualizó que el inc. c, del ap. 1 del art. 954 del código de la materia debía ser apreciado desde esa amplia perspectiva, que se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado (Fallos: 321:1614 y 322:355)".

De lo expuesto se desprende, con total claridad que, verificándose, en el caso en examen, que la multa aplicada no se encuentra asociada a una obligación tributaria, no resulta susceptible de encuadrar en lo dispuesto en el primer párrafo del art. 56 de la ley 27.260, en la medida

en que no constituye un mero incumplimiento de una obligación formal y en consecuencia no puede ser condonada.

VII.- Que el régimen de regularización de obligaciones tributarias aduaneras creado por la ley 27.260 no dista mucho del régimen creado por la ley 27.541 con el mismo fin, por cuanto el mencionado en primer lugar, al igual que el segundo, otorga a aquellos sujetos que regularicen sus obligaciones tributarias el beneficio de condonación de las multas asociadas a aquellas obligaciones.

Es que, ambos regímenes tienen la finalidad de incentivar a los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias “principales”, y sólo en caso de que dichas obligaciones sean regularizadas, habilitan la eximición y/o condonación de las sanciones que se encontraren asociadas.

En tales condiciones, resulta de aplicación a la pretensión de la actora (condonación de la multa en los términos de la ley 27.541), las conclusiones del precedente del Màximo Tribunal “Rossi”.

En este sentido, al discutirse en el presente caso la aplicación de una multa (sanción) por la infracción prevista y penada por el artículo 954, inciso c) del C.A., y por no existir asociada a dicha multa obligación tributaria alguna (es decir que no existe obligación “principal” a regularizar), cabe concluir que el régimen del que pretende beneficiarse la actora no resulta de aplicación al caso concreto.

En los términos expuestos, la pretensión de la actora (condonación de la multa en los términos de la ley 27.541 y/o ley 27.260) resulta inatendible, toda vez que no se verifica la existencia de un incumplimiento tributario que haga de antecedente de la sanción y habilite el beneficio pretendido en cuanto a la multa en discusión.

En efecto, la infracción que se le enrostra a la firma Biomass S.A. se refiere a la declaración inexacta que hubiera ocasionado o sido susceptible de ocasionar, un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, no generando obligación tributaria conexa alguna y no siendo por tal razón una infracción susceptible de ser condonada, en los términos de las leyes 27.260 y 27.541.

Así pues y como ha quedado claramente expuesto, la condonación se sujeta al acogimiento al régimen y posterior cumplimiento del pago de

la obligación tributaria por la que se adhirió a aquél; principio que lleva a desestimar el argumento de la recurrente sustentado en la supuesta menor gravedad de la infracción que no conlleva incumplimiento tributario, pero cuya multa no puede ser condonada, frente a aquélla que sí genera una deuda de tal naturaleza y que es alcanzada por el beneficio, dado que precisamente y como es de toda obviedad, es la regularización de la obligación tributaria incumplida, la finalidad y objetivo que se persigue y cuenta con el beneficio de la condonación de la multa, cuya aplicación por cierto no se justifica cuando -como aquí ocurre-, no existe débito de aquélla naturaleza susceptible de cumplimiento o regularización.

En el caso en examen, no se formuló un cargo por tributos que pueda relacionarse con la infracción reprochada a la accionante y en tales condiciones, cabe concluir que no concurren en el supuesto en estudio, las condiciones previstas en la normativa aplicable que tornen procedente la condonación de la multa apelada, por lo que corresponde rechazar el agravio intentado.

VIII.- Que, a mayor abundamiento, cabe señalar que este Tribunal, ha sostenido, en sentido concordante con el precedente de la Corte Suprema, antes reseñado que, en la arquitectura de la ley 27.260, todo lo concerniente a la condonación de multas, se encuentra estructurado a partir de la satisfacción por parte del contribuyente, respecto de las obligaciones (formales o sustanciales) cuyo cumplimiento ha omitido y que como consecuencia de tal incumplimiento, se hubiere seguido también la imposición de la sanción, cuya extinción se encuentra naturalmente condicionada a tal satisfacción.

Por manera que desde esta perspectiva, no resulta susceptible de escisión lo concerniente a la multa (y su eventual condonación), de la existencia, determinación y consiguiente cumplimiento de las obligaciones omitidas, cualesquiera fuere su naturaleza (esta Sala *in re*: expte. 49.654/2018 “Klabin Argentina SA c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”, del 25/09/2018), pronunciamiento que fue confirmado por el Máximo Tribunal el 20/09/2022, en los siguientes términos *“(…) Que resulta aplicable la doctrina establecida por esta Corte, el día 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", a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, con respecto a la cuestión de fondo por razones de brevedad (…)".

IX.- Que, sentado ello, en segundo lugar, corresponde adentrarse al tratamiento de la cuestión de fondo traída a conocimiento de este Tribunal, comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc. c) del C.A.

A tal fin, cabe efectuar una reseña de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas nro. 16550-14-2014, a saber:

(i) a fs. 1 obra el sobre contenedor, con la siguiente documentación: a) **Declaración Jurada Anticipada de Importación 13 017 DJAI 059450P**, oficializada el 17/09/2013, por Biomass Crop S.A., referida a "Los demás. De corriente alterna-Grupos electrógenos con motor de émbolo (pistón) de encendido por chispa (motor de explosión) GRUPOS ELECTROGENOS y CONVERTIDORES ROTATIVOS ELECTRICOS (…) CATERPILLAR=MARCA, AB (CG170 12)=MODELO (…)"; b) **D.I. 14 001 IC04 113415 H**, oficializado el 16/06/2014, por Biomass Crop S.A., referida a "Los demás. De corriente alterna-Grupos electrógenos con motor de émbolo (pistón) de encendido por chispa (motor de explosión) GRUPOS ELECTROGENOS y CONVERTIDORES ROTATIVOS ELECTRICOS (…) CATERPILLAR=MARCA, AB (CG170 12)=MODELO (…)", consignándose entre otra información, la siguiente: DJAI –GIR-DIV-TXT=SI, DJAI-URGENTE-TXT=SI, IMPOGIRO-DIV-OPC=CGDCIF y TRANSFERTEX=NO, por un valor FOB total de USD 855.514,10; c) Bill of Landing; d) Factura n° 0070-00243622 de fecha 29/05/2014, emitida por Finning SA a Biomass Crop por $6.989.508,39 (fs. 1).

(ii) en el informe de fecha 3/07/2014 se vierten una serie de conclusiones que surgen del control documental de la mercadería importada por Biomass mediante el DI 14 001 IC04 113415 H (Grupo electrógeno marca Caterpillar), entre los que se destacan que la mercadería fue facturada en pesos y abonada a una compañía local, Finning Argentina S.A, resaltándose particularmente el hecho de que *"atento que **la mercadería se facturó en moneda local**, hubiese correspondido documentarse el campo FOB total del despacho en esa moneda y dado que el importador abonará la compra en pesos no corresponde la Opción IMPOGIRO-DIV-OPC = CGDDIF (importación con*

giro de divisas diferido), como así tampoco la Opción DJAI-GIR-DIV-TXT = SI (la presente declaración se realiza al efecto de registrar una importación que implica giro de divisas)" (fs. 2/3).

(iii) con fecha 16/07/2014 se emite la **nota nº 529/2014** (DV VERI) en donde se describe la operación aduanera, en donde BIOMASS fue la importadora abonando en pesos la operación a FINNING, por un valor diferente de la factura por la cual esta última compañía debía remitir divisas al exterior a Caterpillar.

En este sentido, se resalta que si bien Biomass acompañó la factura en pesos emitida por Finning, no acompañó a su vez la factura en dólares de Caterpillar.

Es decir que, Biomass, declaró un importe en pesos equivalente a USD 865.681,00. Es decir, declaró como valor FOB de la mercadería tal importe. La diferencia de valor unitario de la mercadería que se observa entre ambas declaraciones (DJAI y DI) asciende a la suma de U$S 322.672,29 y representa un 37,2% de diferencia en la base imponible con respecto al valor declarado en el despacho de importación. Asimismo, mediante la referida nota se señala que "se concluye que del análisis de la documental del despacho se observa que la operación no cumple prima facie con las previsiones de la RG Afip n° 2793/2010", "no se halla integrada la factura comercial original emitida por la firma exportadora del exterior" y que "la firma importadora declaró la existencia de giro diferido de divisas aun cuando tenía conocimiento que los pagos debían realizarse en el mercado interno a la proveedora del producto Finning Argentina, tal como reza la factura "A" presentada a despacho por lo que en principio no resultaría factible que la actuación de Finning Argentina ocurriera al solo efecto de la facturación por cuanto exige su pago" (fs. 4/7).

(iv) con fecha 27/08/2014, se dispone la **apertura de sumario** en los términos del art. 1090 del C.A., de acuerdo a las inconsistencias detectadas por la División Verificación (fs. 11).

(v) con fecha 15/09/2014 se emite la Nota 1562/2014 a fin de remitir las actuaciones a la Dirección Fiscalización de Importación, División Bienes de Capital, a efectos de saber si se constató la comisión de delito aduanero y de lo contrario, si subsiste la declaración inexacta (fs. 16).

(vi) con fechas 3/10/2014 se intima a Finning para que acompañe la documentación original relacionada con el DI en trato, en particular la copia de la factura comercial emitida por Caterpillar en favor de Finning, explicación del giro de divisas, etc. (fs. 18).

(vii) el 17/10/2014 se presenta dicha compañía, quien acompaña el original de la factura comercial por un monto total de USD 624.261,06.

(viii) el 17/12/2014 **se emite la nota R 7 n° 395/2014** en donde se señala que "existe DECLARACIÓN INEXACTA, toda vez que en el campo "opciones y ventajas" se comprometió el "texto a validar" TRANSFERTEX=NO que niega el texto que reza "En el territorio aduanero con anterioridad a su importación, con motivo de una compraventa, se ha efectuado transferencia o cesión del derecho a disponer jurídicamente de la mercadería, art. 3° - RES GRAL. AFIP 2793- Como consta en los distintos informes que componen los presentes actuados "SI" existe transferencia en zona primaria, motivo de una compraventa, por lo que hubiera correspondido declarar TRANSFETEX= SI, a efectos de que el SIM exija la factura tipo "A" emitida en el país, así como también copia de la factura mediante la cual el vendedor en el país compró la mercadería en origen, documento éste, que sólo fue agregado con posterioridad, a fs. 20, luego que la División Bienes de Capital (DI FIIM), intimara a la firma Finning Argentina S.A. mediante notificación SICNEA de fs. 18. Con la declaración inexacta en el citado texto a validar, conjuntamente con la indicación de Valor FOB en divisas (USD) y figurando la firma Biomass Crop S.A. como importador, en caso de haber pasado inadvertida, hubiera permitido que la Declaración Aduanera que nos ocupa, sea un instrumento válido para el giro de divisas por el importe USD 855.514,10 ante la autoridad que regula el Mercado Único y Libre de Cambios (Banco Central de la República Argentina) quién no tendría elementos para solicitar la factura mediante la cual la firma Caterpillar Americas C.V. de Suiza, vendiera la mercadería a la firma Finning Argentina S.A., por importe USD 624.261,06, que obra a fs. 20 y establece que corresponde girar divisas por dicho importe. Este hecho, podría haber permitido un egreso hacia el exterior de un importe por pagar distinto del que efectivamente hubiere correspondido, **cuya DIFERENCIA es de USD 231.253,04, según se halla contemplado en el Art. 954 inc. c) del C.A. (...)"** (fs. 40/41).

#36252728#353873107#20221228202534964

(ix) con fecha 7/01/2015 se presenta la importadora BIOMASS y solicita la liberación de la mercadería, lo que es concedido luego de que formulara depósito en garantía (fs. 44 y vta.).

(x) el 16/06/2014 se practica liquidación de la multa mínima por el art. 954, ap. 1 inc. c) (fs. 45).

(xi) el 7/03/2016 se corre vista del sumario infraccional a la encartada (fs. 114).

(xii) el 21/04/2016 Biomass contesta la Vista. Ofrece prueba. (fs 136/181)

(xiii) el 29/07/2019 el Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros dicta la resolución 6956/19, por medio de la cual condena a la firma Biomass Crop S.A. por infracción al art. 954 inc. c) del Código Aduanero, respecto de la destinación de importación n° 14001IC04113415H, al pago de una multa de $1.880.087,22 (fs. 278/282 vta.).

X.- Que, efectuada la reseña que antecede, corresponde tratar el planteo de nulidad, formulado por la actora, puesto que, de prosperar, tornaría insustancial el tratamiento de las cuestiones restantes.

En este sentido, cabe precisar que la accionante, pretende que se declare la nulidad de la resolución DE PRLA n° 6956/2019, por considerar que la misma carece de causa y motivación; lo que desde ya, se adelanta, resulta improcedente.

En efecto, de todo el procedimiento llevado a cabo por el servicio aduanero se desprende que, en el mismo, se han respetado las reglas del debido proceso, y que la resolución aduanera, ha sido dictada con sustento en los hechos y antecedentes de la causa y el derecho aplicable, expresándose en la misma, en forma concreta, las razones que llevaron a su dictado.

Con respecto a la causa, resulta del caso apuntar que, conforme surge de las actuaciones administrativas, particularmente de los informes de fs. 2/3, el de fs. 40 y el de fs. 207 de la División Bienes de Capital, todos ellos mencionados y analizados en la resolución impugnada, existen sobrados motivos fácticos en el sentido de tener por configurada la causa del acto administrativo/ fallo aduanero.

En cuanto al segundo vicio del acto que invoca la recurrente, la motivación, cabe señalar que, el fallo aduanero contiene: (i) la descripción

#36252728#353873107#20221228202534964

acabada y razonada de los hechos que motivaron el procedimiento sumarial (ii) un análisis de la defensa esgrimida por la contraria (iii) las consideraciones jurídicas que hacen al encuadre legal-infraccional de la conducta endilgada (iv) conclusión formulada y resolución del acto administrativo; lo que descarta de plano la invocada falta de motivación.

De lo expuesto, resulta claro que, la resolución dictada reúne todos los requisitos formales que impone el art. 7 de la ley 19.549.

Por otra parte, y respecto de la supuesta violación del derecho de defensa, cuadra apuntar que, tal como se desprende de la reseña efectuada en el considerando anterior, con fecha 7/03/2016 se corrió vista de las actuaciones a la actora, a fin de que aquélla ejerza su derecho de ser oída y ofrezca la prueba correspondiente.

En este sentido, el agravio de la recurrente se centra en el hecho de que la DGA habría omitido efectuar consideración alguna respecto de la prueba acompañada y ofrecida, específicamente, en otras presentaciones, se ha referido a las copias de intercambio de mails entre Finning y Biomass, Factura A original y la copia de la oferta de provisión.

Con relación a ello, cabe puntualizar que, contrariamente a lo manifestado por la actora, lo que queda demostrado en el intercambio de mails acompañado es que la actora tenía pleno conocimiento acerca de cómo debía efectuar la declaración y de la necesidad de contar con la factura emitida por Caterpillar a Finning; no obstante lo cual, igualmente decidió efectuar una declaración errónea que habilitaría la no presentación de dicha factura, frente a las dificultades que habría impuesto Finning, para así poder contar con la maquinaria lo antes posible, en virtud de sus propias necesidades de orden comercial.

Es decir que la compañía sabía de la necesidad de declarar “TRANSFETEX= SI”, y que ello determinaría que el SIM habría de exigir copia de la factura mediante la cual Finning compró la mercadería en origen, mas opto por efectuar la declaración distinta, debiendo por lo mismo asumir las consecuencia de su proceder.

Por último y respecto a lo manifestado por Biomass, en cuanto a que la DGA omitió expedirse respecto de la procedencia o improcedencia de la solicitud de condonación de la multa efectuada por su parte, conviene recordar que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que: *“[c]uando la supuesta restricción de la defensa en juicio*

#36252728#353873107#20221228202534964

ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior" (Fallos: 205:549; 212:456; 218:535; 247:52; 267:393;273:134, entre otros), toda vez que se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (conf*. Fallos:* 205:549).

En el caso en examen, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como este Tribunal, en los considerandos VI, VII y VIII, se han expedido con suficiencia respecto de la solicitud de condonación de la infracción, en los términos de la ley 27.260 y 27.541, por lo que la omisión aludida, no resulta suficiente para invalidar la resolución aduanera.

Por lo demás, cuadra apuntar que, a los fines de la declaración de nulidad, quien la alega, debe demostrar el perjuicio concreto que el vicio invocado le ha inferido, es decir de qué manera su derecho de defensa se habría visto concretamente afectado, pues de lo contrario aquélla carecería de finalidad práctica y su declaración no procedería, pues no existe la nulidad por la nulidad misma; circunstancia que no se verifica en el *sub examine.*

En tales condiciones y teniendo en cuenta que no se ha vulnerado de manera alguna el procedimiento, ni el derecho de defensa de la actora, corresponde rechazar el planteo de nulidad, formulado por la apelante.

XI.- Que, con respecto a la comisión de la infracción prevista en el art. 954 inc c) del C.A., conviene recordar que dicha norma, textualmente, reza: *"1. 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:(…) c) el ingreso o el 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 (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".*

De las constancias de la causa surge que, mediante la operación registrada al amparo del DI 14 001 IC04 113415 H, BIOMASS importó un Grupo electrógeno marca CATERPILLAR por un valor FOB de UDS

855.514,10. En campo “opciones y ventajas”, declaró: IMPOGIRO-DIV-OPC=CGDDIF (la importación es con giro de divisas diferido) y DJAI-GIR-DIV-TXT=SI (la presente declaración se realiza al efecto de registrar una importación que implica giro de divisas).

Al efectuar el control documental, el servicio aduanero constató que la firma sumariada había declarado la opción IMPOGIRO-DIV-OPC-CGDIF, “importación con giro de divisas al exterior”, a pesar de no ser ella misma quién encabezara dicho pago sino su proveedor, Finning Argentina SA, quien efectivamente fue el comprador de la mercadería en el exterior.

Es decir que, lo correcto, hubiera sido hacer uso de la opción de IMOGIRO-DIV-OPC=SDGOTR, “importación sin giro de divisas otros motivos”, atento que la compra efectuada por el importador fue realizada en zona primaria aduanera a un proveedor local y la misma no generaría egreso de divisas.

Aquí, resulta del caso reiterar que, tal como se señaló *supra, Biomass* sabía que debía declarar “TRANSFETEX= SI”, a efectos de que el SIM exija copia de la factura mediante la cual Finning Argentina compró la mercadería en el exterior y, sin embargo, decidió no hacerlo, frente a las dificultades para conseguir la factura y las propias necesidades de orden comercial.

En este sentido, resulta acreditado que BIOMASS compró la mercadería en moneda nacional a través de la emisión de una factura tipo “A” emitida en el mercado local por Finning Argentina SA. Se advierte en el conocimiento de embarque que si bien la mercadería fue enviada directamente desde Suiza por la firma Caterpillar Americas CV a la firma Biomass, aparece como vendedor la firma Finning Argentina, sin ser el titular de la mercadería toda vez que del documento de transporte surge que el titular es Biomass.

Es decir que, contrariamente a lo consignado en la declaración, “SI” existió transferencia en zona primaria, motivo de una compraventa, por lo que hubiera correspondido declarar TRANSFERTEX=SI, a efectos de que el SIM exija la factura tipo “A” emitida en el país así como también copia de la factura mediante la cual el vendedor en el país compró la mercadería en origen, documento este que sólo fue agregado con posterioridad, luego que la División Bienes de Capital intimara a la firma Finning Argentina SA a hacerlo (fs. 18 y 20 act. adm.).



#36252728#353873107#20221228202534964

En tales condiciones, cabe concluir que, se configura la declaración inexacta, de conformidad con lo previsto en el art. 954, inc. c) del C.A., toda vez que, en la medida en que se declaró inexactamente en el campo “Opciones y Ventajas”, conjuntamente con la indicación del precio en divisas (USD) por parte de BIOMASS, tal declaración en caso de haber pasado inadvertida, hubiera permitido un egreso hacia el exterior de un importe por pagar distinto del que efectivamente hubiere correspondido, cuya diferencia es de USD 231.253,04.

XII.- Que, en este contexto, no pueden acogerse en sentido favorable las alegaciones de la recurrente relativas a las particularidades del negocio instrumentado (como por ejemplo: *“medidas restrictivas para la importación de mercadería en la República Argentina”*, “*Finning tenía agotado el cupo de importaciones que le había sido asignado oportunamente”*, *“bajo la dirección de Finning, BIOMASS, se encargó de documentar la importación del grupo electrógeno”, “al momento de llevarse a cabo la inspección previa, se tomó conocimiento que con la utilización de la misma DJAI, Finning pretendía incluir en el embarque otras partes de maquinaria que, en verdad, no habían sido solicitadas por BIOMASS*”, “*reiteradas pero infructuosas gestiones (…), que en diversas oportunidades solicitaron a Finning que les facilitara la factura de compra de la maquinaria por medio del intermediario a Caterpillar Americas CV”*, *“de haber facilitado la factura cuando le fue requerido, el presente sumario no existiría ya que esta parte, hubiera consignado TRANSFERTEX=SI”*), como causales exculpatorias de la responsabilidad que le cabe respecto de la comisión de la infracción, puesto que es la propia actora la que asumió el rol de importador de la mercadería y por ello de declarante de la misma, debiendo ejercer un especial deber de cuidado.

En definitiva, resulta de toda claridad que, los argumentos expuestos por la recurrente en su recurso, no poseen entidad suficiente como para lograr revocar la sanción, toda vez que la conducta desarrollada por la apelante configura el elemento tipificante “declaración que difiere con el resultado de la comprobación”, exigido por el art. 954 inc. c) del C.A., deviniendo en una trasgresión al principio de veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones ante la Aduana y

asimismo, no puede dejar de advertirse que la actora ha actuado de forma negligente o imprudente, en razón de su actividad.

En el caso de autos, la actora reconoce expresamente que declaró intencionalmente, “TRANSFERTEX=NO”, a efectos de que no se le requiera la documentación complementaria relacionada con la venta en zona primaria y, fundamentalmente, la factura emitida por Caterpillar a Finning, para así agilizar la importación de la mercadería, dado que pese a los reiterados pedidos, Finning no le había entregado la factura emitida por el proveedor del exterior.

Finalmente, cabe añadir que, las conclusiones expuestas no se ven alteradas por la circunstancia de que la conducta de la importadora no haya producido perjuicio fiscal ni transgresión a una prohibición alguna, pues tal como señaló el *a quo,* la infracción fue imputada en virtud del art. 954 ap. 1 inc. c) del C.A. y no en virtud de los incisos a) y b) de dicha norma.

En virtud de todo lo expuesto, corresponde rechazar el recurso interpuesto por la actora y confirmar en todos sus términos la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto es materia de agravio.

XIII.- Que, en atención al modo en que se resuelve, las costas se imponen a la actora vencida, de conformidad con el principio objetivo de la derrota, del que no existen razones que justifiquen apartarse (art. 68, 1º párrafo del C.P.C.C.N.).

XIV.- Que, a fin de tratar los recursos interpuestos, cabe recordar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además, a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba lleven a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limita la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea

encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala *'in re' "*Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 -XII-97 y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A. "del 2-IV-98, entre otras).

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S. *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más)

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y monto involucrado –conf. Resol DE PRLA N° 6956/2019 (F4), lo resuelto con fecha 16/06/2021 y precedentemente–; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante las etapas cumplidas; corresponde reducir a la suma de PESOS CIENTO CATORCE MIL CUATROCIENTOS ($114.400) –equivalente a 11 UMA– los honorarios de la representación y dirección letrada del Fisco Nacional (arts. 16, 20, 21, 29, 44 inc. b) y ccdtes. de la ley 27.423 – Dto. 1077/17)

Por las tareas efectuadas en la alzada y atento el resultado obtenido, corresponde regular la suma de PESOS TREINTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS ($36.400) –equivalente a 3,5 UMA–; los emolumentos de la DRA. MARIA JOSEFINA SILVA RISSO, por la actuación en el carácter de letrada apoderada de la demandada (arts. 16, 20, 21, 29, 30, 44 inc. b), ccdtes. y citados de la ley 27.423 – Dto. Nº 1077/17).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re*: "Beccar Varela Emilio - Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

Por lo hasta aquí expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: **1°)** rechazar el recurso intentado por la actora y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto es materia de agravio, con costas (art. 68, 1º

párrafo del C.P.C.C.N.); **2°)** reducir los honorarios de la representación y dirección letrada del Fisco Nacional por las tareas realizadas ante la instancia del TFN; y **3º)** y regular los honorarios de la representación y dirección letrada del Fisco Nacional por las tareas realizadas ante esta Alzada, conforme lo establecido en el considerando XIV.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 29/12/2022
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#36252728#353873107#20221228202534964