**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-91788245-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 8 de Agosto de 2023

**Referencia:** SENTENCIA EX 37479-A PETROBRÁS ARG SA

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F", Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, a fin de resolver en los autos caratulados: **"PETROBRÁS ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; Expte. Nº 37.479-A:**

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

**I.-** Que a fs. 7/13 vta. se presenta la firma PETROBRÁS ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 879/16 (AD SALO), que la condena en los términos del art. 954, ap. 1, inc., c), del C.A., por ser los consignatarios de la mercadería involucrada en la destinación definitiva 11057EC08000092L, distintos al que figura como comprador en el contrato aportado en el marco del régimen de precios revisables previsto en la Resolución 2780/92 (ex ANA). Manifiesta que el 21/11/11 registró la destinación 11057ES02000093W bajo el régimen de precios revisables establecido por la Resolución N° 2780/92, habiendo oficializado la destinación definitiva dentro del plazo exigido por dicha resolución, declarando el precio en firme finalmente determinado según las pautas del contrato aportado ante la Aduana. Sostiene que debido a que la mercadería estaba consignada a un tercero que no figuraba en el contrato, el servicio aduanero le requirió las explicaciones del caso, ante lo cual informó que el comprador le había indicado que la mercadería sea remitida a un tercero. Alega que la Aduana entendió que –por ello- no correspondía utilizar el régimen de precios revisables, lo que encuadraba en la infracción imputada. Refiere al régimen de precios revisables, sosteniendo que se trata de una única operación de exportación que tiene dos tiempos, regulados en el sistema informático como subregímenes ES02 y EC08. Agrega que dicho régimen sólo exige que exista un contrato que prevea la determinación del precio en forma posterior al embarque y que se acompañe el mismo al servicio aduanero. Manifiesta que no hay norma alguna que exija que el contrato refleje la posibilidad de consignar la mercadería a nombre de un tercero, siendo que ello ocurrió en el caso por pedido del comprador, lo que no invalida el contrato ni lo desnaturaliza. Alega que ello no configura la infracción que se le imputa, ya que no se constata una diferencia entre lo declarado y lo verificado. A todo evento señala que, de todas formas, la eventual inexactitud no podría haber pasado inadvertida por el servicio aduanero, ya que poseía una copia del contrato, la factura comercial y el conocimiento de embarque. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita se haga lugar al recurso interpuesto, con costas.

**II.-** A fs. 22/25 se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Realiza una negativa genérica de los dichos de la contraria y una síntesis de lo acontecido en sede administrativa. Cita los informes obrantes en las actuaciones

administrativas. Recuerda que el sistema aduanero descansa sobre la base de la veracidad y exactitud de las declaraciones aduaneras efectuadas acerca de la naturaleza, calidad y propiedades de la mercadería. Refiere al art. 954 del C.A. Cita jurisprudencia. Efectúa reserva del caso federal, ofrece prueba y solicita se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta, con costas.

**III.-** Que a fs 26 se abre la causa a prueba, la que obra agregada a fs. 32/48. A fs. 60 se certifica la conclusión del período probatorio, a fs. 61 se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen para alegar, obrando el alegato del Fisco a fs. 64/65 y el de la actora a fs. 66/67 vta. A continuación, pasan los autos a sentencia.

**IV.-** Que la Actuación SIGEA Nº 12517-11-2012 se inicia con la Nota N° 002/12, efectuada por el consejero técnico de la UTV de la Aduana de San Lorenzo. A fs. 4 obra informe efectuado mediante Nota 179/11. A fs. 5/22 se agrega copia certificada de otras destinaciones no involucradas en autos. A fs. 24 se expide el Jefe de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras mediante Nota N° 463/11. A fs. 25 se expide nuevamente el consejero técnico de la UTV de la Aduana de San Lorenzo. A fs. 27/45 se agrega copia certificada de la destinación 11057EC08000092L y destinación 11057ES02000093W con su pertinente documentación complementaria, involucrada en autos. A fs. 47 se determina la multa aplicable. A fs. 48/50 obra la denuncia y los datos relativos a la misma. A fs. 51/52, en fecha 12/4/12, se apertura sumario y se corre vista de lo actuado a la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A., la que resulta notificada el 25/4/12. A fs. 56/59 vta. la firma exportadora presenta su descargo. A fs. 78 luce certificación contable acompañada por la firma imputada. A fs. 96/97 obra dictamen Nro. 409/16. A fs. 98/102 se dicta la resolución nº 879/2016 (AD SALO), aquí apelada.

**V.-** Que corresponde resolver si la resolución nº 879/2016 (AD SALO), que condenó a la firma PETROBRÁS ARGENTINA S.A. por la comisión de la infracción descripta y sancionada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del Código Aduanero, en relación a la destinación n° 11057EC08000092L (11057ES02000093W), se ajusta o no a derecho.

Del análisis de las actuaciones administrativas antecedentes de estos autos, resulta lo siguiente:

- Mediante el PE nº 11057ES02000093W, oficializado el 21/11/11 ante la Aduana de San Lorenzo, la exportadora documentó la exportación bajo la modalidad de precios revisables (RG nº 2108/06) de 2.026,02 toneladas de nafta, clasificada en la P.A. SIM 2710.11.49.990W, por un valor FOB total de U$S 1.698.821,12, con destino Paraguay. Por su parte, en fecha 13/12/11 documentó el post-embarque respectivo, declarando la exportación de 1868,44 toneladas de nafta, misma PA, por un valor FOB total de u$s 1.566.690,02, con destino Paraguay.
- Que, posteriormente, con fecha 16/12/11, documentó por medio del PE nº 11057EC08000092L, la exportación para consumo de dicha mercadería, con destino a Paraguay, por un FOB total de u$s 1.604.836,04.-.
- Como documentación anexa, obra el cálculo del precio definitivo según el contrato aportado (fs. 39), la factura de exportación emitida por PETROBRAS ARG SA. figurando como comprador la empresa Trafigura Beheer BV, radicada en Ámsterdam (fs. 44), el cierre de venta del contrato de compra venta y los términos generales del mismo; los conocimientos de embarque Nros PG 02/11 TSL –en el que figura como consignatario Copetrol SA Paraguay- y PG 01/11 TSL –figurando como consignatario la firma Puma Energy Paraguay-.

**VI.-** Que, según surge de los considerandos de la resolución 2780/92, de precios revisables –vigente al momento del registro de los permisos de embarque aquí involucrados, aunque derogada en la actualidad- dicho régimen se implementó atento a *"Que las actuales circunstancias del mercado internacional denotan, en operaciones de exportación, un incremento de la modalidad de comercialización de productos sobre la base de precios FOB sujetos a una ulterior determinación en un momento posterior al del registro de la operación ante el servicio aduanero"*. Por ello, resultó *"conveniente establecer una operatoria aduanera cuyo marco general, de cabida a cualquier producto que pueda comercializarse en la actualidad o en el futuro, bajo aquellas condiciones especiales de mercado, es decir mercaderías cuyos precios coticen internacionalmente y cuyos valores sean objeto de publicación en revistas de circulación internacional"*. En su Anexo I, estableció las obligaciones de los exportadores que se acogieran a este régimen de precios revisables. Tal como surge del a propia resolución apelada, conforme esta normativa "se autoriza al exportador, en los

casos de mercaderías incluidas en el régimen, a registrar la correspondiente solicitud de destinación, donde el precio FOB se encuentra sujeto a una determinación posterior, a cuyo efecto se debe acompañar el instrumento respectivo (contrato, publicaciones, etc), de lo cual surgirá el o los elementos necesarios para la determinación del precio definitivo y, dentro de los 60 días de registrada la destinación antes aludida, se deberá presentar la declaración complementaria, en la que se consignará el valor definitivo de la operación".

Que el servicio aduanero no cuestionó el precio determinado definitivamente según el contrato, ni cuestionó dato alguno de la declaración efectuada en el permiso de embarque definitivo.

Lo que cuestionó fue que el comprador de la mercadería no coincidía con los consignatarios de la misma, ya que según el contrato de compra-venta, el comprador era la empresa Trafigura Beheer BV, radicada en Ámsterdam, mientras que según resultaba de los conocimientos de embarque, los consignatarios eran las firmas Copetrol SA Paraguay y Puma Energy Paraguay, siendo que la mercadería tenía como destino Paraguay.

En base a ello, entendió que la firma exportadora no debió registrar una declaración por el régimen de precios revisables, sino una exportación para consumo regular, lo que implica una transgresión que configuraba una infracción al art. 954 del C.A. Además consideró que la multa era la equivalente al monto de diferencia del valor FOB existente entre la destinación transitoria –es decir la ES02- y la definitiva –es decir la EC08.

**VII.-** Que el artículo 954 del C.A. establece en su apartado 1 que: "*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*".

Que de la lectura de la propia norma se desprende que, a los efectos de la configuración de la infracción en trato, es presupuesto necesario, en primer lugar, la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

Que el tipo previsto en el art. 954 del CA, debe ser analizado sobre la base de lo manifestado en el art. 332 del C.A., posterior a la modificación efectuada por la ley 25.986 (B.O., 5/1/2005) en cuanto se refiere a la declaración comprometida, toda vez que el PE definitivo del caso fue oficializado con posterioridad a la entrada en vigencia de la misma.

Que dicho artículo, en su apartado 2, señala *"2.- La declaración (…) debe 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"*.

Que, sin lugar a dudas, las inexactitudes contenidas en las declaraciones solo pueden ser consideradas como "declaraciones inexactas" en los términos de la figura infraccional que nos ocupa, cuando se trata de aquellas relacionadas con los elementos que deben considerarse como "exigibles" -ello, en virtud del mencionado sistema de "despacho en confianza" y de la "declaración previa" sobre la cual descansa el mismo-.

Que sentado todo lo que antecede, no se advierte cuál es la inexactitud que la Aduana imputa en el caso en cuestión.

En efecto, tal como se dijo, el servicio aduanero no cuestionó el precio FOB declarado según lo que definitivamente resultó, ni tampoco ningún dato exigido de declaración.

La factura de exportación –no objetada por la Aduana- consigna el comprador de la mercadería correctamente, esto es Trafigura Beheer BV Ámsterdam, el que coincide –según el propio servicio aduanero- con las partes contratantes. El precio declarado en el permiso de embarque definitivo coincide con el que surge de la factura comercial. Por su parte, a

fs. 78 de las actuaciones administrativas obra una certificación contable que da cuenta que dicha factura se encuentra registrada en los libros de la empresa exportadora, por los importes declarados y que fueron facturados a la firma Trafigura Beheer BV Ámsterdam.

Que, por su parte, tanto en la destinación 11057EC08000092L como en su antecesora, la destinación n° 11057ES02000093W, se declaró que la mercadería tenía como destino PARAGUAY, siendo que la Aduana con la documentación aportada, tuvo conocimiento desde el principio, que el comprador se encontraba radicado en Ámsterdam.

Tampoco de la normativa aplicable resulta como exigencia ni obligación, que la mercadería debía destinarse obligatoriamente al comprador de la misma, por lo que no se advierte cuál es la norma transgredida en el caso en trato. Es más, la propia Aduana, a través del Jefe de la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional de Rosario, lo manifiesta en su informe obrante a fs. 24 de las actuaciones administrativas, al sostener que: ***"…esta instancia entiende que la resolución ANA 2780/92 no avanza en el análisis de las situación planteada. La mencionada resolución solicita la presentación del respectivo contrato, el cual debe determinar una fijación de precios a futuro, constituyéndose en el principal requisito a ser cumplido a los efectos de justificar el encuadre en el subrégimen invocado…Por lo expuesto y atento entender que no existe suficiente sustento normativo para la imputación infraccional propuesta, se remiten los presentes a los fines de que se examine nuevamente la situación detectada a la luz de las normas mencionadas"*** *(la negrita me pertenece).*

Que, en consecuencia, el hecho de que la mercadería se consignara a las empresas indicadas por el comprador a la aquí actora, no implica que el comprador sea distinto o no fuese el involucrado, ello según surge del contrato, de la factura de exportación y de la declaración, lo que –además- tampoco fue –en definitiva- negado por la Aduana, ya que otorgó el cumplido de la operación de exportación, lo que claramente no hubiese hecho si hubiese considerado que el comprador no fue el que resultó de la documentación aportada. El vendedor –PETROBRAS ARGENTINA SA- y el comprador -Trafigura Beheer BV Ámsterdam- son las partes contratantes en el caso, y la circunstancia de que -por pedido del comprador-, la mercadería haya sido remitida a un tercero, no implica transgresión a norma alguna ni que dicha conducta encuadre una declaración inexacta.

Por su parte, tampoco se entiende el cálculo de la multa que efectuó la Aduana de San Lorenzo, como consecuencia de considerar que se daría en el caso el inciso c), del art. 954 CA. En efecto, sostiene que la multa estaría dada por la diferencia de valor entre el importe declarado en la destinación "provisoria" y la definitiva, habiendo aprobado ella misma el precio determinado en forma definitiva, en base al contrato y cotizaciones aportadas por la actora y siendo además el precio FOB definitivo correspondiente a la operación, que no resultó cuestionado y coincide con el que resulta de la factura de exportación aportada.

Asimismo, resulta poco claro el fundamento sostenido por la Aduana en el sentido de que "no se debería haber utilizado el régimen de precios revisables" y se debería haber declarado originalmente una destinación de exportación, ya que justamente la destinación "provisoria" depende en definitiva de lo que resulta de su conversión al registrar la exportación para consumo con el precio firme finalmente determinado.

Que, en conclusión, no se advierte inexactitud alguna en el caso que permita tener por configurada la infracción aquí imputada.

Que, por ello **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución nº 879/2016 (AD SALO), dictada en el expediente SIGEA n° 12517-11-12, por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo.

2.- Costas a la demandada.

**El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:**

Que adhiero, en lo sustancial, al voto de la Dra. Sarquis.

**El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:**

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1.- Revocar la resolución nº 879/2016 (AD SALO), dictada en el expediente SIGEA n° 12517-11-12, por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo.**

**2.- Costas a la demandada.**

**Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.**

**Suscriben la presente la Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 18ª Nominación) y los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.**

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.04 15:42:16 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 08:43:33 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 12:28:44 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.08 12:28:44 -03:00