República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-58298888-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 30 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente nº 34343-A; “REFINERIA DEL NORTE S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “REFINERIA DEL NORTE S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Apelación", expediente nº 34343-A,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que a fs. 38-43 vta, se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 37/2014 de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO), recaída en el expediente administrativo Nº 12509-685-2008 (Sumario SC57-47/2009), por la que se la condenó conjuntamente con el despachante de aduana, Sr. Sebastián Ignacio Moraiz, al pago de una multa de $ 167.578,13 por la comisión de la infracción establecida en el art. 954, ap. 1 inc. a) del Código Aduanero (CA) en relación a la destinación 08057EC08000055Z, mediante la cual se realizó la exportación a consumo de mercadería, clasificada en la Posición Arancelaria (P.A.) 2710.11.41.000G, bajo el régimen de precios revisables. Se refiere a los antecedentes de la causa. Afirma que no existió declaración inexacta. Sostiene que lo alegado por el servicio aduanero en relación a la forma en que se cargan los datos de la declaración en el sistema informático es inconsistente. Alega que no se encuentran reunidos los requisitos del tipo infraccional imputado. Sostiene que su accionar ha sido de buena fe y que ha cumplido con sus obligaciones tributarias en forma espontánea. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Solicita se revoque la resolución apelada con costas.

II.- A fs. 56-58 vta., se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Se refiere a los hechos y antecedentes que las motivaron. Niega genéricamente las afirmaciones de la contraria no reconocidas expresamente. Realiza

consideraciones respecto del funcionamiento del sistema informático de autoliquidación, de la aplicación de los arts. 224 y 225 del CA, —arts. 321 y 322 para el caso de exportación— y la inalterabilidad de la declaración comprometida. Efectúa observaciones en relación a los presupuestos de la infracción imputada y el bien jurídico tutelado. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Cita jurisprudencia. Formula reserva del caso federal. Solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

III.- A fs. 66 de autos se abrió la causa a prueba. A fs. 100 se clausuró el período probatorio. A fs. 106 se elevaron los autos al conocimiento e intervención de la Sala "F" y se pusieron para alegar. A fs. 115/117 la parte actora presentó su alegato y a fs. 113/113 vta. lo hizo la demandada. A fs. 119 quedaron las actuaciones en estado de dictar sentencia.

IV.- De la compulsa de las actuaciones administrativas principales N° 1250-685-2008 y su acumulada N° 12700-2101-2009, surge que, a fs. 1, el 5/09/08, el despachante de aduana sr. Sebastián Ignacio Moraiz se presentó espontáneamente ante la Aduana de San Lorenzo a fin de informar que, por un presunto error del Sistema Informático María (SIM) en la confección de la declaración del post embarque correspondiente a la operación de exportación 08057ES02000035B y oficializada al amparo del régimen de precios revisables, se generó un cambio del porcentaje de alícuota de derechos de exportación liquidados. Sin advertirse inicialmente el error se tomó la alícuota porcentual consignada en dicha la declaración definitiva, Permiso de Embarque (PE.) 08057EC08000055Z y se canceló la diferencia de derechos resultante de la confirmación de precios.

En la nota en comentario se solicitó a la Aduana la generación de la liquidación a fin de abonar la diferencia de tributos detectada.

A fs. 2-5 obran copias de la documentación de embarque y post embarque de la operación en cuestión. De dicha documentación surge que, en oportunidad de oficializar el PE 08057ES02000035B, el 1/04/08, se declaró la cantidad de 13.750.000,00 kg. de mercadería a valor FOB provisorio de u$s 11.000.000,00. Con estos datos el SIM arrojó como alícuota de derechos de exportación el 156,79 % y coeficiente 0,38942., es decir el monto de u$s 6.716.293,07. Posteriormente, el 9/04/08 se oficializó el PE con las cantidades de mercadería rectificadas según informe de carga, esto es 12.484.197 kg. En esta segunda oportunidad el SIM arrojó como alícuota de derechos el 155,56 % y mismo coeficiente, es decir el monto de derechos de u$s 6.049.986,15. Finalmente, el 20/05/08 se oficializó el PE 08057EC08000055Z en el cual se declaró el precio FOB definitivo de u$s 11.110.186,28 por la cantidad de mercadería de 12.484.197 kg. No obstante, en dicha oportunidad la alícuota de derechos expresados que quedó consignada en la documentación de despacho fue del 100 %, lo cual generó un monto de derechos de exportación de u$s 680.361,96. En relación a la alícuota consignada en la primer solicitud de embarque, la cantidad de mercadería efectivamente embarcada y el valor FOB definitivo, se produjo una diferencia en menos de derechos de exportación de u$s 53.216,30, la cual fue advertida por la exportadora a través de su despachante de aduana, sr. Moraiz.

Cabe destacar que la operación en cuestión fue sometida a canal naranja de verificación. Sin embargo el error referido precedentemente no fue advertido oportunamente por el servicio aduanero.

Ahora bien, como consecuencia de lo expresado en la nota presentada por el despachante de aduana, a fs. 6

de las actuaciones, el servicio aduanero formuló denuncia por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA. A fs. 8 practicó la liquidación por la diferencia de tributos que conformarían el supuesto perjuicio fiscal.

Cabe destacar que a fs. 7 de las actuaciones obra el comprobante de liquidación manual 08057LMAN008251J correspondiente al pago efectuado el 24/09/08 por la actora de la diferencia de tributos.

No obstante, a fs. 9-10, mediante Resolución N° 143/09 (AD SALO) se instruyó sumario infraccional contra la actora y su despachante de aduana y se les corrió vista, de la cual se notificaron el 11/09/09 según constancias de fs. 19 y 22.

Contestada la vista conjuntamente por ambos imputados, conforme presentación de fs. 24-29, a fs. 81-83 se emitió Dictamen Jurídico N° 662/13 y a fs. 118-122 se dictó la resolución apelada en autos.

V.- Sentado lo anterior, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución apelada.

Para ello, en primer lugar, resulta necesario analizar si efectivamente se ha cometido la infracción imputada.

En lo que aquí interesa el art. 954, ap. 1, inc. a) del CA sanciona a aquellos que, al cumplir cualquiera de las operaciones de importación o exportación, efectuaren ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjese o hubiere podido producir un perjuicio fiscal (entre otros supuestos).

Se tutela de este modo el principio de inalterabilidad de las declaraciones de exportación establecido en el art. 321 del CA y su concordante en materia de importación (art. 224 del CA). Dicho principio permite que los despachos se realicen en confianza, es decir sin verificación previa o con verificación de solo una parte, lo cual agiliza los trámites aduaneros y economiza costos.

En el caso en análisis se efectuó una declaración que difirió de lo que resultó de su comprobación en cuanto al porcentaje de alícuota de derechos de exportación que correspondía consignar. Asimismo al no ser advertido el error por el servicio aduanero en oportunidad de la verificación documental, éste produjo un perjuicio fiscal dado que se abonó un monto menor de tributos.

En este escenario, la actora alegó que la inexactitud en cuestión se produjo a causa de un error del sistema informático de Aduana. Sin embargo tal extremo no ha quedado demostrado, por cuanto lo informado por las áreas de Aduana correspondientes, según se expresó en las contestaciones de oficios obrantes a fs. 79 y 95 de autos, no permite constatar lo aseverado por la recurrente.

Por este motivo no resultó debidamente justificado el error, presuntamente no atribuible a la actora, en relación a la declaración comprometida.

Por lo expresado, considero que ha quedado configurada la existencia de la inexactitud en los términos del art. 954, ap. 1, inc. a) del CA.

VI.- Sentado ello corresponde determinar si es atribuible a la actora la responsabilidad por la comisión de la infracción referida.

Para ello es necesario analizar la conducta desplegada por la recurrente y su despachante de aduana, posteriormente al libramiento de la mercadería, bajo las circunstancias descriptas.

En este sentido es necesario señalar que, como excepción al principio de inalterabilidad de las declaraciones, en el caso de exportación como el de autos, el art. 322 del CA, en su redacción conforme Ley 25.986 establece la posibilidad de rectificar, modificar o ampliar la declaración aduanera. Ello permite que la inexactitud que se corrige no configure la infracción tipificada en el art. 954 del CA y por ende se extinga su punibilidad.

Esta posibilidad se diferencia del instituto de la autodenuncia establecido en el art. 917 del CA, que permite a los operadores de comercio exterior la posibilidad de corrección, mediante una suerte de confesión voluntaria, de la inexactitud cometida en una declaración comprometida, con la consecuente reducción de la pena de multa por la configuración de la infracción.

En el primer caso, para que se autorice la rectificación de la declaración, con la consecuente extinción del efecto punible de la inexactitud, conforme el art. 322 del CA, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos: 1) material: dado por la necesidad de que el error que se intenta corregir surja manifiesto de la lectura de los documentos de declaración o sus complementarios anexos y 2) temporal: dado por la necesidad de que la rectificación, modificación o ampliación deba ser solicitada por el interesado antes de que le sea informado que la destinación será sometida a control o antes del libramiento de la misma si no hubiera sido sometida a verificación. Luego de la reforma del artículo en comentario se estableció que la rectificación, modificación o ampliación podrá ser solicitada con posterioridad al libramiento de la mercadería y hasta su carga a bordo del medio de transporte que fuere a partir con destino inmediato al exterior, cuando se utilizare la vía acuática o aérea; o hasta que el último control de la aduana de frontera hubiese autorizado la salida del medio de transporte, cuando se utilizare la vía terrestre. Por último la mencionada norma establece que el servicio aduanero podrá autorizar la rectificación, modificación o ampliación de la declaración aduanera siempre que la misma no configure delito o infracción.

En el segundo caso mediante el cual también se autoriza la rectificación de la declaración, pero con reducción de la pena por infracción puesto que la misma no se extingue, solo es necesario el cumplimiento del requisito temporal o de oportunidad, es decir que el responsable comunique por escrito la existencia de la inexactitud al servicio aduanero antes de que éste la advirtiera y siempre que no estuviere en curso un proceso de verificación en el que se pudiera constatar la misma.

Estos casos de excepción al principio de inalterabilidad de la declaración tienen su razón de ser en la necesidad de alentar conductas que permitan sincerar los posibles errores cometidos por los operadores aduaneros en vez de favorecer su ocultamiento y especulación sobre evitar posibles sanciones. Por ello, cumplidos los requisitos o condiciones que establecen las normas comentadas, el carácter infraccional de la inexactitud en la declaración se extingue o bien sin extinguirse, se reduce considerablemente el monto de la sanción que pudiera corresponder.

Es por ello que resulta fundamental en el caso de autos determinar si se encontraban reunidos los

requisitos del art. 322 del CA a fin de autorizar la rectificación sin configurarse la infracción imputada o, por el contrario, si existió la infracción y correspondía dar, a la presentación efectuada por la exportadora, el tratamiento de autodenuncia conforme lo establecido por el art. 917 del CA.

La actora, en su escrito de apelación manifiesta que no se configuró la infracción imputada por cuanto, el error en la alícuota de la declaración post embarque se podía advertir de la simple lectura y confronte de las declaraciones de despacho. Además resultó evidente la buena fe del declarante en su presentación espontánea con el fin de remediar y cumplir debidamente con la obligación tributaria.

Asimismo la actora sostuvo que no existió perjuicio fiscal en tanto que cumplió con el pago de la diferencia de tributos detectada.

Todo ello, afirma, extinguió los efectos punibles de la inexactitud en la declaración original.

En cuanto a la conducta desplegada por la actora ante el servicio aduanero, con relación a la operación de exportación en trato, conforme fue detallado en el considerando IV, de la compulsa de las actuaciones administrativas, resultó que la recurrente, al oficializar el PE 08057ES02000035B el 1/04/08, declaró la cantidad de 13.750.000,00 kg. de mercadería a valor FOB provisorio de u$s 11.000.000,00. El SIM arrojó como alícuota de derechos de exportación el 156,79 % y coeficiente 0,38942. Posteriormente, el 9/04/08 se oficializó el PE con las cantidades de mercadería rectificadas según informe de carga y el SIM arrojó como alícuota de derechos el 155,56 % y mismo coeficiente. Finalmente, el 20/05/08 se oficializó el PE definitivo 08057EC08000055Z en el cual se declaró el precio FOB definitivo de u$s 11.110.186,28, cantidad de mercadería 12.484.197 kg, pero la alícuota de derechos consignada fue del 100 %, lo cual generó la diferencia en menos de u$s 53.216,30, respecto del monto que correspondía conforme la alícuota del 156,79 % expresada en la primer declaración.

Una vez librada la mercadería —siendo que la misma fue sometida al canal naranja de verificación, sin advertirse el error— la exportadora realizó la presentación espontánea, denunció la irregularidad cometida y procedió al pago de la diferencia de tributos mencionada. Todo ello, destaco, luego de la verificación por parte de aduana —sin que ésta advirtiera el error constatable del simple cotejo de la documentación de despacho— y posteriormente al libramiento conforme de la mercadería. Todo ello sin existir procedimiento infraccional alguno en curso, hasta el momento de la presentación espontánea de la actora y su despachante de aduana.

En virtud de lo expresado precedentemente y las particularidades del caso en análisis, se colige que en el caso de autos se encuentran reunidos los requisitos establecidos en el art. 917 del CA.

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente y reducir en un 75% la multa dispuesta en el art. 1° de la resolución apelada —por aplicación de lo dispuesto en el art. 917 del CA—, en virtud de la configuración de la infracción establecida en el art. 954, ap. 1, inc. a).

VII.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deberán ser impuestas conforme los respectivos vencimientos, los que se estiman en un 25% a cargo de la actora y un 75% a cargo de la demandada.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Confirmar parcialmente y reducir en un 75% la multa dispuesta en el art. 1° de la Resolución N° 37/2014 (AD SALO) recaída en las actuaciones administrativas N° 12509-685-2008 (SC57-47/2009) contra la firma Refinería del Norte S.A. y el despachante de aduana sr. Sebastián Ignacio Moraiz.

2. Declarar que el monto de la multa a abonar asciende a la suma de $ 41.894,53 (pesos cuarenta y un mil ochocientos noventa y cuatro con 53/100).

3. Costas conforme sus vencimientos, las que se estiman en un 25 % a cargo de la actora y un 75% a cargo de la demandada.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1. Confirmar parcialmente y reducir en un 75% la multa dispuesta en el art. 1° de la Resolución N° 37/2014 (AD SALO) recaída en las actuaciones administrativas N° 12509-685-2008 (SC57-47/2009) contra la firma Refinería del Norte S.A. y el despachante de aduana sr. Sebastián Ignacio Moraiz.

2. Declarar que el monto de la multa a abonar asciende a la suma de $ 41.894,53 (pesos cuarenta y un mil ochocientos noventa y cuatro con 53/100).

3. Costas conforme sus vencimientos, las que se estiman en un 25 % a cargo de la actora y un 75% a cargo de la demandada.

Regístrese y notifíquese. Firme que queda la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino en los términos del art. 1162 del CA.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 16:17:33 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 16:19:08 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.30 16:19:09 -03:00