Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-28471258-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA Causa N° 36.325-A: "YPF S.A. y OTRO c/DGA s/recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en la **Causa N° 36.325-A: "YPF S.A. y OTRO c/DGA s/recurso de apelación";**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 477/15 (AD CAMP) dictada en el sumario N° 008-SC-226-2011/0 (SIGEA N° 12577-672-2009), mediante la cual se condenó a YPF S.A. y al despachante de aduana Nicolás Minoyetti, al pago de una multa por la suma de $ 19.516,79, exigiéndosele además a YPF S.A. el pago de U$S 1.388,33 en concepto de IVA e Ingresos Brutos y $ 2.537,14 en concepto de percepciones de IVA adicional y Ganancias, por considerar configurada a su respecto la infracción prevista en el art. 954 incisos a) y c) del C.A.

II.- Fundamentos de la apelación: A fs. 6/12vta. se presenta la actora, mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes del caso y prosigue con los fundamentos del recurso. Cita el texto del art. 954 del C.A. en sus incisos a) y c), doctrina y jurisprudencia. Señala que debe constatarse primeramente una diferencia entre lo declarado en el despacho y el resultado de la comprobación, y recién allí analizar si dicha diferencia pudo ocasionar los supuestos de los incisos en cuestión. Sostiene que declaró la cantidad cargada y medida por los funcionarios intervinientes al ingresar la mercadería a depósito, que coincidió con las cantidades del BL y lo informado por el ATA en el manifiesto de importación y el depositario en el evento SBFA. Afirma que debió declarar las cantidades arribadas e ingresadas a depósito, y que fue en virtud de ello que debió formular el ajuste a deducir, ya que, al variar las cantidades, también lo había hecho el precio sobre el cual debían calcularse los tributos. Manifiesta no haber falseado la declaración, sino que declaró el precio coincidente con la factura comercial y formuló un ajuste a deducir al sólo efecto tributario. Cita jurisprudencia y alude a los principios de legalidad y de reserva o autonomía

moral, con su derivación en la vigencia del principio de inocencia, y del principio de culpabilidad. Asegura que su conducta no merece reproche infraccional ya que ajustó su declaración a las cantidades medidas y cargadas por el funcionario aduanero que intervino en la descarga del buque y en el ingreso a depósito de almacenamiento, considerando aplicables los arts. 902, 959 inc. a) y c) del C.A. Vuelve a citar jurisprudencia. Asegura que la presunta inexactitud no pudo haber pasado inadvertida para la Aduana en tanto surgía de la propia declaración y porque la medición era ineludible. Destaca que la presunta diferencia de cantidad constatada y asentada por el guarda resulta reprochable a la propia Aduana o al depositario, en tanto la mercadería destinada a depósito de almacenamiento se encuentra bajo control aduanero durante toda su estadía. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba y solicita que se revoque la resolución aduanera, con costas. En otro sí digo, se presenta el despachante de aduana por derecho propio, y con patrocinio letrado, e interpone también recurso de apelación contra la resolución referida en el considerando anterior. Comparte y hace suyos los argumentos presentados por la otra recurrente. Agrega que la operación involucrada fue documentada conforme las instrucciones impartidas por YPF S.A. y de acuerdo con la documentación comercial recibida y los datos declarados en el SIM por el ATA y el depósito que recibió la mercadería. Solicita la aplicación de los arts. 902, 908 y la correcta interpretación de los arts. 954 y 959 del C.A.

III.- <u>Contestación del traslado</u>: A fs. 24/28vta. se presenta la representante del fisco, contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas, antecedentes de la presente causa. En primer lugar, efectúa una breve reseña de los hechos acaecidos en sede aduanera y prosigue con la negativa genérica de rigor, negando todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no fueran objeto de su expreso reconocimiento. Alude a que la declaración debe ser veraz, completa e inequívoca y enuncia el tipo infraccional previsto en el art. 954 inc. c) del C.A. Cita el texto de la Resolución ANA N° 1394/97. Sostiene que en el caso quedó configurada la infracción como consecuencia de la comprobación efectuada por el servicio aduanero donde constató un ajuste a deducir que no se condice con el resultado de la verificación. Manifiesta que para la configuración de la figura en trato deben darse dos presupuestos: la existencia de una declaración aduanera que difiera con lo que resultare de la comprobación y que la declaración inexacta produzca o pudiere producir –en este caso- los efectos de los incisos a y c del art. 954. En relación al despachante, señala que en su carácter de documentante, el mismo no probó haber cumplido con las obligaciones a su cargo. Cita el art. 908 del C.A., jurisprudencia y doctrina. Finalmente ofrece como prueba las actuaciones antecedentes del caso, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme el fallo aduanero, con costas.

IV.- Que las actuaciones administrativas Nº 12577-672-2009 (Sumario N° 008-SC-226-2011), se inician a fs. 1/2 con el Informe Técnico N° 727/2011 (SE FVIM) de fecha 18/10/11. A fs. 3 luce la liquidación de la multa no automática. A fs. 4 obran pases internos. A fs. 5 se agrega la carpeta conteniendo el original del DI N° 07 008 IC06 000489 B y su documentación complementaria. A fs. 6, con fecha 09/11/11, se dispone la instrucción del sumario por presunta infracción del art. 954 incs. a) y c) del C.A. y se corre vista de las actuaciones, informando el importe de la multa mínima ($ 19.516,79) y de los tributos ($ 6.928,43). A fs. 8 luce la cédula notificando al despachante en fecha 16/11/11 y a fs. 13 la constancia del correo argentino notificando a YPF S.A. en fecha 28/11/11. A fs. 18/20 contesta la vista el despachante con fecha 01/12/11 y a fs. 21/24vta. hace lo propio YPF S.A., en fecha 15/12/11. A fs. 27/29 se agrega copia de la Nota N° 1154/01 (DE TEIM). A fs. 30, con fecha 06/02/12, se tienen por contestadas las vistas y por agregada la prueba. A fs. 31/35 obran constancias de la consulta al registro de infractores. A fs. 36/37 luce el dictamen jurídico N° 34/15 (SEC. SUMARIOS) de fecha 27/07/15. Finalmente, a fs. 38/39 luce la resolución aquí apelada.

Que resulta oportuno señalar aquí que atento no encontrarse agregado en las actuaciones administrativas relativas a la presente Causa el Manifiesto Marítimo de Importación N° 07 008 MANI 02 0005 P, involucrado en autos, se

remiten *ad effectum vivendi et probandi* los antecedentes administrativos correspondientes a la Causa N° 36.324-A –de igual carátula que la presente y en trámite por ante esta misma Vocalía- donde sí obran agregadas constancias informáticas del referido manifiesto.

V.- Que la cuestión de autos radica en determinar si en el caso se ha configurado la infracción de declaración inexacta prevista y penada por el artículo 954 incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma YPF S.A. en el DI N° 07 008 IC06 000489 B, la cual había sido previamente destinada a depósito de almacenamiento mediante el despacho N° 07 008 IDA4 000981 Y. Mediante el referido DI N° 07 008 IC06 000489 B, oficializado con fecha 22/10/2007, la firma YPF S.A. documentó la importación a consumo de 5.000.000 litros de gasoil a granel (PA N° 2710.19.21.000H) bajo la modalidad CFR (Seguro: U$S 908,79), los cuales había adquirido de la firma VITOL S.A. por la suma de U$S 3.029.310, según factura comercial N° S0713418.

Que conforme surge de las actuaciones administrativas, bajo el conocimiento de embarque N° ZRT03, comprendido en el manifiesto N° 07 008 MANI 02 0005 P, se ampararon 4.218.500 kg. (brutos) de gasoil transportados por el buque "ANTONIS A" (5.000 m3 equivalentes a 5.000.000 litros, coincidentemente con las unidades declaradas en el DI y lo consignado en el certificado de flete). No obstante, y teniendo especialmente en cuenta lo referido en la resolución apelada, se descargaron al tanque fiscal N° 2 de VITCO S.A. un total de 4.209.910 kg. De este modo, la actora refiere haber documentado -y así surge de la documentación respectiva- tanto en la destinación suspensiva de depósito de almacenamiento como en la definitiva de importación a consumo, la cantidad de 4.209.910 kg. como "peso bruto" y la de 4.218.500 kg. (determinada en el MANI) como "peso neto". Por su parte, en dicha documentación (cuyos originales obran agregados en el sobre contenedor de fs. 5 de las actuaciones administrativas), surge que se declaró la cantidad de 5.000.000 litros de la mercadería en cuestión, consignando un valor en aduana de U$S 3.024.048,45 y un ajuste a deducir de U$S 6.170,34. Dicho valor en aduana declarado, sustraído el concepto de seguro, y sumado el "ajuste", da el total consignado en la factura comercial. En relación a dicho ajuste, la importadora manifiesta haberlo efectuado a efectos de tributar sobre el valor cierto de la mercadería efectivamente arribada.

Que sentado lo antes expuesto, en el caso de autos efectivamente se ha registrado un faltante -cuestión no controvertida por las partes-, debiendo establecerse bajo qué órbita de responsabilidad se produjo el mismo, para así poder determinar si se ha producido la diferencia infraccional imputada a las coactoras en los términos del art. 954 incs. a) y c).

VI.- Que el artículo 954 del Código Aduanero tutela el principio de la veracidad y exactitud de las declaraciones y manifestaciones que se presentan ante las aduanas. De este modo, la infracción descripta en el mencionado artículo requiere como elemento del tipo, además de la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación, que la misma resulte idónea para producir alguno de los efectos previstos en los incisos a), b) y/o c) del apartado 1 del referido artículo. El artículo 954 expresamente –y en cuanto aquí interesa- dispone: *"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: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio; (…) c) el ingreso o 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. 2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor."*

Que en el caso de autos se les imputó y condenó a las coactoras por la infracción de los supuestos a) y c) del artículo en comentario, aplicándoseles en la resolución aduanera la condena por el supuesto del inciso c), lo que resulta del importe de la multa aplicada como consecuencia de lo dispuesto por el apartado 2 del art. 954 del C.A. (ver liquidación de la multa contenida en el Informe Técnico N° 727/2011 (SE FVIM) a fs. 1/2 de las act. adm.).

Sobre la base de lo expuesto en el considerando anterior, debe concluirse que en el caso se ha producido (y como mínimo "potencialmente") el perjuicio y/o el efecto descripto en el inciso c) del art. 954 del C.A.

Sin embargo, habrá que analizar si *"… el faltante generado a la descarga del buque ANTONIS A …"* (tal como lo indica la resolución aduanera apelada), y como consecuencia del cual la importadora declarara el ajuste a deducir constatado por la aduana en la destinación de importación para consumo, resulta atribuible a las coactoras a los fines de tener por configurada la infracción de declaración inexacta. Resulta oportuno señalar aquí que la declaración sumaria N° 07 008 SBFA 000782 Z, que daría cuenta expresa del faltante de 8.590 kg., y a la cual aluden tanto las coactoras como la Aduana, no se encuentra agregada en las actuaciones pese a lo proveído por el Administrador de la Divsión Aduana de Campana a fs. 30 de las actuaciones administrativas.

VII.- Que las diferencias de cantidad detectadas en las solicitudes de destinación de importación resultan -en principio- diferencias propias del ámbito de responsabilidad del importador. Sin embargo, en algunos casos la responsabilidad infraccional originada en dichas diferencias, podría desplazarse hacia otros responsables distintos de aquél.

Al respecto, considero oportuno citar aquí lo sostenido por prestigiosa doctrina, cuya postura comparto. Así se ha dicho que *"… esta posibilidad de desplazamiento de responsabilidad* ***se da exclusivamente en ciertos supuestos de diferencias de cantidad*** *(y no en supuestos de diferencias de calidad, valor, origen o procedencia, siempre responsabilidad del importador)* ***y sólo hacia el transportista o el depositario en su caso****. Entiendo que la responsabilidad del importador se da en cuanto la comprobación del sobrante o el faltante resulte exclusiva y* ***necesariamente*** *de la verificación correspondiente al trámite de la solicitud de destinación, esto es que* ***normalmente no hubiera sido posible detectar tales diferencias en operaciones anteriores****, (…). Es decir que, en principio el importador responde por el sobrante o faltante de* ***unidades contenidas en los bultos****; y no responde por el sobrante o faltante de* ***bultos o de mercadería a granel, esto último en tanto lo declarado por el importador en su solicitud de destinación coincidiera con lo declarado en el manifiesto general de carga del transportista.*** *…"*. Finalmente concluye que: ***"En suma, siempre que al importador le resulten –respecto de "su" propia declaración- faltantes o sobrantes de unidades contenidas en bultos, bultos que a su vez se hubieran descargado y/o en su caso ingresado a depósito sin novedad y así hubieran permanecido hasta la verificación del trámite del despacho, el importador responderá penalmente por esas diferencias. Pero si estas diferencias –siempre en relación a la propia declaración del importador- se correspondieran cabalmente con faltantes o sobrantes de bultos –o en su peso- respecto de los bultos declarados –al igual que el importador en su declaración- en el manifiesto de carga por el transportista, o si se produjeran en el eventual depósito, o bien si los faltantes o sobrantes fuesen de mercadería a granel igualmente declarada en el manifiesto de carga, la responsabilidad penal, en mi opinión y en principio, debería trasladarse al transportista o al depositario en su caso, cualquiera fuera la oportunidad en que se verificaran las diferencias en número de bultos o de mercadería a granel.*** *…"* ("Reflexiones acerca de las declaraciones inexactas en el despacho de mercaderías de importación", Jorge Celso Sarli, Año VI Revista Nº 10 del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 2º Semestre 1996 /1º Semestre 1997)

A mayor abundamiento, también considero de aplicación al caso de autos lo resuelto por la CSJN en el caso "NIDERA S.A. (TF 9.533-A) c/ DGA" (Sent. 20/03/03) en los siguientes términos: *"… la diferencia en los*

importes pagados o por pagar al exterior a que se refiere el mencionado inciso c) puede provenir no sólo de la inexactitud en la manifestación del precio unitario de los productos importados, o de la inadecuada descripción de sus características, sino también de otros elementos que deben ser objeto de la declaración que corresponde efectuar ante la Aduana (art. 234 y concs. del código de la materia), entre los que se encuentran el peso y la cantidad de la mercadería (Fallos: 325:786).

"7°) Que en el citado precedente se puntualizó que si bien el importador es pasible de ser responsabilizado en los términos del citado art. 954 por la inexactitud de su declaración comprometida en su solicitud de destinación aduanera relativa a la cantidad de la mercadería manifestada, ello no obsta a que tal responsabilidad resulte excluida si, de las pruebas aportadas en el proceso, surge que los faltantes o sobrantes de bienes deben razonablemente ser atribuidos a las esferas de responsabilidad de otros sujetos –el transportista o el depositario- que intervienen en operaciones previas a la solicitud de destinación, y que, al igual que este último trámite, se encuentran sometidas al control del servicio aduanero (confr. arts. 194, 205 y concs. del código de la materia). …"

Que, de este modo, teniendo en cuenta que aquí el importador conformó su declaración, en base a las cantidades declaradas por el ATA y el depositario, correspondía desplazar la responsabilidad atribuida a la órbita del transportista o de su agente, en este caso, y/o del depositario.

Que prueba de ello es que incluso la propia Aduana, en la resolución aduanera aquí apelada, alude a la debida imputación del ATA para el supuesto del inciso c) del art. 954 del C.A., cuando *"… hay vinculación entre un manifiesto de carga inexacto por una parte y la posibilidad de que produjere u hubiese podido producir un egreso o ingreso hacia o desde el exterior de una suma pagada o por pagar distinta de la que efectivamente correspondiere …"*. Ello, en base a la jurisprudencia de la CSJN en la causa "AGENCIA MARÍTIMA RIO PARANÁ S.A. c/ D.G.A." (Sent. Del 30/04/02) que deja de lado criterios anteriores que nunca se habían referido en particular a la responsabilidad del ATA en estos casos, sino únicamente lo hacían respecto del importador o exportador, en su caso, como únicos sujetos que realizan las operaciones y/o destinaciones que generan los ingresos o egresos de divisas desde o hacia el exterior.

Que, en consecuencia, y de conformidad con lo expuesto precedentemente, considero que en el caso no se ha configurado respecto de las aquí coactoras la infracción de declaración inexacta en los términos del art. 954 incs. a) y c) del C.A., debiendo revocarse a su respecto la resolución aduanera aquí apelada.

VIII.- Que en virtud de cómo se resuelve la presente estimo conveniente imponer las costas a la parte vencida (art. 1163 del C.A.).

IX.- Que, en consecuencia, VOTO por:

1.- Revocar la Resolución Nº 477/15 (AD CAMP) dictada en el sumario N° 008-SC-226-2011/0 (SIGEA N° 12577-672-2009).

2.- Costas a la DGA.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

I. Por estrictas razones de economía procesal, previo a adentrarme en los fundamentos de mi voto, me remito y hago parte del presente la descripción, realizada en el voto del vocal preopinante mediante los considerandos II, III y IV, de la posición de cada una de las partes involucradas en la presente *litis* y del procedimiento desarrollado

en instancia administrativa.

II. Sobre la base de una lectura detenida de lo actuado en instancia administrativa, del texto de la resolución apelada y de los argumentos expuestos por cada una de las partes involucradas en el *sub examine*, corresponde determinar si la firma YPF S.A. (en adelante "YPF" o "apelante") incurrió en responsabilidad infraccional y/o tributaria como resultado de las diferencias constatadas por el servicio aduanero entre lo declarado oportunamente por la importadora y lo efectivamente comprobado por aquel.

III. El 1° de octubre de 2007, mediante el manifiesto marítimo de importación o carga n° 07 008 MANI 02 005 P (conocimiento ZRT03), el agente de transporte marítimo (en adelante "ATA") AGUIRIO AGENCIA MARÍTIMA S.R.L. declararía el ingreso a la República Argentina, mediante la embarcación *Antonis A*, de 4.218.500 kilogramos de gasoil para ser descargados en el tanque fiscal n° 2 de VITCO. Al finalizar dicha operación de descarga, se constataría una total de 4.209.910 kilogramos y, por consiguiente, un faltante o diferencia igual a 8.590 kilogramos. Esta última anomalía sería oportunamente identificada bajo el identificador n° 07 008 SBFA 000782 Z sin mencionar justificación alguna.

El 17 de octubre de 2007, la firma importadora YPF, mediante el despachante de aduana Sr. Nicolás Minoyetti, oficializaría el ingreso de la mercadería mencionada con anterioridad mediante la declaración de importación suspensiva de depósito de almacenamiento n° 07 008 IDA4 000981 Y. A través de este último documento, la importadora identificaría la mercadería involucrada sobre la base de los siguientes datos:

Casillero	**Mercadería importada**
Peso Bruto	4.209.910 kg
Total kg. Neto	4.218.500 kg
FOB total en dólar	U$S 2.928.066
Valor en Aduana en dólar	U$S 3.024.048,45

Si mediante el concepto "Peso Bruto" se detallaba la cantidad de mercadería que *efectivamente* se había ingresado a la zona primaria aduanera, a través de la noción "Total kg. Neto" se hacía referencia a la cantidad de mercadería que había sido debidamente facturada por la firma VITOL S.A. y detallada en el manifiesto de carga presentado oportunamente por el ATA ante el servicio aduanero. En lo que respecta a los importes mencionados, aquel identificado mediante los términos "FOB total en dólar" haría referencia al importe obtenido de la multiplicación entre el valor unitario del litro de gasoil (U$S 0,58561) y la "Cantidad [de] Unidades" expresada en litros (5.000.000), igual a 4.218.500 kg.; mientras que el concepto "Valor en Aduana en Dólar" se había logrado mediante la resta de un "Ajuste a Deducir en Divisa" (U$S 6.170,34) al valor CIF de la mercadería facturada por la firma VITOL S.A. (U$S 3.030.218,79).

La destinación temporaria de importación suspensiva mencionada en el párrafo anterior sería otorgada hasta el 31 de octubre de 2007. Por este último motivo, YPF presentaría, el 22 de octubre del mismo año, la declaración de

importación para consumo n° 07 008 IC06 000489 B, donde la firma importadora detallaría la misma información que aquella especificada en la citada destinación temporaria. De esta manera, los conceptos tributarios que finalmente adeudaría la firma YPF serían calculados sobre la base de un valor en aduana previamente ajustado por las diferencias en cantidades oportunamente identificadas. Sin embargo, la cantidad de mercadería que finalmente se retiraría a plaza sería igual a 4.219.866 kg, es decir, una cantidad diferente a cualquiera de las dos cuantías identificadas mediante los casilleros "Peso Bruto" (4.209.910 kg) y "Total kg. Neto" (4.218.500 kg). Esto último sería detallado oportunamente por el servicio aduanero en el reverso de la primera página de la declaración de importación para consumo mencionada con anterioridad. Por otra parte, vale destacar en esta oportunidad que la base imponible tenida en cuenta para el cálculo de los tributos correspondientes a la importación para consumo sería menor a aquella que hubiese debido tenerse en cuenta al considerar el valor CIF del total de la mercadería importada sin ajuste alguno. Se retomará esta última idea *ut infra*.

IV. Luego de haber presentado una descripción de los principales hechos que desencadenaron el procedimiento administrativo, corresponde analizar si mediante su comportamiento ante el servicio aduanero, YPF incurrió en la infracción de declaración inexacta, según lo expresamente determinado por el art. 954, incs. *a)* y *c)*, del C.A. Para ello, ciertas observaciones concernientes al alcance del art. 954 del C.A. deben ser previamente presentadas. Según lo estipulado por los términos invocados de la disposición menciona "[e]l que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de uno a cinco veces el importe de dicho perjuicio; […] 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 […]".

En lo que respecta a la hermenéutica a tener en cuenta para la determinación del alcance de la disposición bajo examen, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante "CSJN") ha tenido oportunidad de resaltar que las leyes deben ser interpretadas de forma tal que se evite darles un sentido que coloque en pugna sus disposiciones, y se adopte finalmente como pertinente aquél que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 304:794; 315:929; 315:942, entre muchos otros). A esta primera constatación, habitualmente se le añade que el alcance de las leyes tributarias deba determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871; 315:929; 315:942).

A su vez, en cuanto al bien jurídico finalmente tutelado por la disposición bajo análisis, la CSJN ha llegado a señalar que el art. 954 del C.A. "[…] da prioridad a la veracidad y exactitud de la declaración, con prescindencia de otra actividad ulterior del declarante – salvo los supuestos previstos en la propia ley – o del control que pueda efectuar el servicio aduanero. Ello se traduce en que, por principio, en la confiabilidad de lo declarado mediante la correspondiente documentación reposa todo un sistema que no depende de la mayor o menor eficiencia con que la Administración Nacional de Aduanas practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tienden a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan" (Fallos: 315:942).

No obstante, la configuración del tipo definido por el art. 954 del C.A. no solo presupone la constatación de una declaración inexacta, sino que, a su vez, la mencionada tergiversación debe acarrear la producción o potencialidad de producir, de pasar inadvertida, alguna de las consecuencias perjudiciales finalmente mencionadas a través de sus incisos *a)*, *b)* o *c)*. En este sentido, la CSJN ha remarcado en su oportunidad que la conducta declarada punible a través de la disposición bajo análisis no se agota con la sola formulación inexacta de la declaración

respectiva ante la autoridad aduanera, ya que la norma requiere que, a la transgresión de los ya mencionados principios de veracidad y exactitud de las declaraciones, se le sume la existencia o la posibilidad de producir un daño (Caso *Ferry Líneas Argentinas SA*, CSJN, 17/6/1986).

De esta manera, para que una conducta en particular pueda ser finalmente sancionada sobre la base de lo dispuesto por el art. 954 ap. 1 incs. *a)* y *c)* del C.A., los siguientes elementos del tipo infraccional deberían ser claramente identificados: ***a)*** se debe estar en presencia de una declaración que difiera con lo resultante de la comprobación efectuada por el servicio aduanero y; ***b)*** la mencionada diferencia, en caso de pasar inadvertida, deba producir, o tenga la potencialidad de producir: ***i)*** un perjuicio fiscal y; ***ii)*** un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere. La efectiva aplicación de la sanción estipulada por el art. 954 del C.A. sin la constatación de alguno de los elementos mencionados con anterioridad implicaría una clara violación del principio de legalidad.

A los fines entonces de poder constatar el primer elemento del tipo infraccional estipulado por el art. 954 del C.A., una diferencia entre lo detallado en la declaración oportunamente presentada por el importador y lo verificado por el servicio aduanero debe ser constatada. De acuerdo con la jurisprudencia del TFN, la mencionada disimilitud podría llegar a surgir tanto de la comprobación física como de la verificación documental llevada a cabo por el servicio aduanero (*Papelera Tucumán S.A. v. D.G.A.* (expediente: 24.383-A), sentencia del 15 de abril de 2009). En el caso bajo examen, sobre la base de la información que surge tanto de las actuaciones administrativas como de los elementos de prueba presentados oportunamente por cada una de las partes involucradas, se llega a constatar que, mediante la declaración de destinación de importación para consumo n° 07 008 IC06 000489 B se formalizó el 22 de octubre de 2007, ante la Aduana de Campana, una operación mediante la cual se importaban 4.209.910 kilogramos de gasoil (cantidad informada en el casillero de la declaración correspondiente al concepto “Peso Bruto”), cuyo valor CIF sería aquel que el Sistema Informático Malvina (en adelante “SIM”) tendría en cuenta para el cálculo de los tributos correspondientes. Sin embargo, la mencionada cantidad no coincidiría con aquella que efectivamente fue retirada a plaza (4.219.866 kilogramos) y que sería detallada por el servicio aduanero en el reverso de la declaración de destinación de importación citada. De esta manera, se logra constatar que la cantidad de mercadería importada oportunamente declarada por el importador sería menor a aquella que efectivamente terminara por recibir. Vale aclara, a su vez, que esta última cantidad tampoco coincidiría con aquella consignada en la declaración como “Total kg Neto” (4.218.500 kilogramos).

Si el primer elemento del tipo infraccional quedó finalmente configurado, resta determinar si, como resultado de la diferencia constatada entre lo declarado y lo verificado, se generó, o pudo haberse generado, alguno de los efectos detallados en los incisos *a)* y *c)* del art. 954 ap. 1 del C.A. Con respecto al primer inciso de la disposición referida, el art. 956 inc. *b)* del mismo plexo normativo nos ofrece la siguiente definición de lo que se debería entender por perjuicio fiscal: “se entiende por [el mencionado concepto] la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación”. Al analizar los hechos involucrados en el *sub examine*, se verifica que, al declararse una cantidad de mercadería menor a la efectivamente importada, el valor CIF de aquella, afectada por el correspondiente ajuste, se presentaría finalmente como una base imponible menor a aquella que hubiese correspondido tener en cuenta para el cálculo de los tributos correspondientes. Consecuentemente, lo declarado y finalmente tenido en cuenta por el SIM repercutiría en una menor recaudación y, por consiguiente, traería aparejado con toda claridad la generación de un perjuicio fiscal.

En cuanto al inciso *c)* del art. 954 ap. 1 del C.A., la CSJN ha sostenido la imposibilidad de dejar de ponderar que la función primordial del organismo aduanero consiste en ejercer el control sobre el tráfico internacional de

mercaderías, cometido para el cual no puede resultar indiferente la fiscalización de la correspondencia entre los importes emergentes de las declaraciones comprometidas por quienes actúan en dicho ámbito y los atribuibles a las operaciones efectivamente realizadas (Fallos: 321:1614). “Es desde esta amplia perspectiva, [continúa afirmando] que excede los fines estrictamente recaudatorios – tutelados por el inciso a) del art. 954 – y se vincula y guarda coherencia con el ejercicio del poder de policía del Estado […], como debe apreciarse lo establecido por el inciso c) del [art. 954 del C.A.], cuyo texto, por lo demás, no autoriza una interpretación contraria puesto que se refiere a importes distintos de lo que efectivamente correspondieren – con lo cual obviamente abarca tanto a las diferencias en más como a las en menos – ya sea que se trate de operaciones o destinaciones de importación o de exportación” (*ibid.*). Sobre la base de lo mencionado con anterioridad, se desprende del *sub lite* que la diferencia constatada entre lo detallado en la destinación de importación y lo efectivamente transferido desembocó en el egreso hacia el exterior de un importe mayor al que hubiese correspondido; todo ello, con prescindencia del comportamiento que *a posteriori* hayan podido mantener tanto la parte actora como el organismo aduanero. De esta manera, en virtud de lo analizado hasta aquí, en el presente caso se encontrarían identificados los elementos del tipo infraccional descripto por el art. 954 ap.1 incs. *a)* y *c)* del C.A. y, por consiguiente, se estaría en presencia de una declaración inexacta.

V. Ante la inexistencia de duda alguna con respecto a la constatación de los diferentes elementos que constituyen el tipo infraccional detallado en el art. 954 ap. 1 incs. *a)* y *c)* del CA, resulta pertinente analizar si la diferencia constatada con relación a las cantidades involucradas en autos se encontraría encuadrada dentro del porcentaje de tolerancia expresamente estipulado por el art. 959, inc. *c)*, del C.A. En efecto, según lo establecido por esta disposición, “[e]n cualquiera de las operaciones o de las destinaciones de importación o de exportación, no será sancionado el que hubiere presentado una declaración inexacta siempre que mediare alguno de los siguientes supuestos: […] *c)* la diferencia de cantidad de mercadería de una misma posición arancelaria no excediere del dos (2%) por ciento sobre la unidad de medida que correspondiere a la misma. La reglamentación podrá aumentar este porcentaje hasta un seis (6%) por ciento, en atención a la naturaleza de la mercadería de que se tratare […]”. Este artículo fue finalmente reglamentado mediante el Decreto 1001/1982, en donde se determinó que “[a] los fines de lo previsto en el artículo 959, inciso *c)*, del Código Aduanero: 1. Cuando se tratare de mercadería sólida, liquida o gaseosa que, en razón de sus condiciones intrínsecas o por circunstancias extrínsecas, fuere susceptible de aumentar o disminuir su cantidad, se admitirá hasta un cuatro por ciento (4%) de diferencia sobre la base de la unidad de medida. Dicha diferencia se elevará al seis por ciento (6%), cuando se tratare de corcho en planchas; 2. Facúltase al Ministerio de Economía para aumentar o disminuir los porcentajes a que se refiere el apartado 1 de este artículo, dentro de los límites fijados por el artículo 959 del Código Aduanero”. En ninguna de las disposiciones mencionadas, se autoriza a determinar un límite de tolerancia inferior al 2%.

Al examinar las cantidades involucradas en el presente caso, se observa que, al restar los kilogramos de gasoil declarados como “Peso Bruto” (4.209.910 kg.) a los efectivamente recibidos por la firma importadora (4.219.866 kg.), se obtiene una diferencia de 9.956 kilogramos; una cantidad, esta última, que representa un 0,2% de la cantidad de kilogramos de gasoil que sería retirada a plaza. De esta manera, al constatarse que la diferencia de cantidad de la mercadería involucrada en autos no excede el 2% “…sobre la unidad de medida que correspondiere a la misma”, sobre la base de expresamente dispuesto por el art. 959, inc. *c)*, del C.A., no corresponde sancionar a YPF por la comisión de la declaración inexacta previamente constatada.

Por todo lo expuesto, voto por:

1. Revocar la Resolución n° 477/15 (AD CAMP) dictada en el sumario n° 008-SC-226-2011/0 (SIGEA n° 12577-672-2009).
2. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que, encontrándose las cantidades involucradas dentro de la tolerancia legalmente impuesta, adhiero en lo sustancial en este caso concreto al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1. Revocar la Resolución n° 477/15 (AD CAMP) dictada en el sumario n° 008-SC-226-2011/0 (SIGEA n° 12577-672-2009).
2. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.18 14:04:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.03.18 15:34:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.03.18 16:33:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.03.18 16:34:01 -03:00