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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-104769672-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; Expediente n° 31.282-A, IL SOLE SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación-, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **“IL SOLE SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, expediente n° 31.282-A.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que a fs. 13/20 vta. se presenta, mediante apoderado, la firma IL SOLE SA e interpone recurso de apelación contra la resolución n° 70/2012 (AD MARD), recaída en el expediente SA37 n° 163/2011 (SIGEA n° 14517-227-2011), en cuanto la condena al pago de una multa por infracción a los arts. 954, ap. 1, inc. a) y 994, inc. a) del CA, respecto de lo declarado en la declaración comprometida de treinta y un (31) solicitudes de destinación de exportación para consumo.

En primer término, la firma recurrente plantea la nulidad del procedimiento seguido por el servicio aduanero. Funda esa petición en que no existió “resolución de apertura de sumario”, omitiéndose un paso ineludible para la aplicación de una infracción. Sostiene que la resolución iniciadora es el equivalente de la imputación, por lo que se debe dejar constancia de los cargos que se efectúan al sumariado y se deben informar las normas legales que permiten prima facie encuadrar su conducta en alguno de los tipos previstos.

A continuación, la firma exportadora sostiene que su conducta no encuadra en ningún tipo infraccional. Plantea al respecto que no se consigna en ningún extremo que exista perjuicio fiscal, habiendo ingresado, debidamente y con anterioridad al inicio de la fiscalización, el importe correspondiente a los tributos. Destaca que se pretende hacer pasar por “derechos” sumas que corresponden a intereses por pagos fuera de los plazos correspondientes. Tampoco hay pagos en demasía de estímulos a la exportación. Manifiesta que al no incluir la norma a los accesorios se estaría aplicando la analogía, prohibida en materia de infracciones aduaneras.

Asimismo, la firma se agravia de que el servicio aduanero presuma la existencia de prefinanciaciones o anticipos, cuando lo que corresponde -entiende- es determinar ello y no existe el informe de la entidad bancaria como para poder corroborar si lo afirmado es cierto o no. A su vez, hace énfasis en que la prefinanciación o el anticipo, en caso de existir, es de fecha posterior a la oficialización, por lo que a la fecha de la declaración no se cuenta con esa información, sino que se está anticipando un eventual hecho futuro.

Finalmente, la firma impugna los cargos por diferencias de derechos. Sostiene que se trata de intereses, más no de diferencias de derechos. Entiende que arrojaría una diferencia de pesos, pero nunca una diferencia en dólares como la que se pretende. Refiere a la ley 23.928. Se agravia también de que esas diferencias se reclamen con más los intereses, ya que ello implica aplicar el anatocismo, al pretender capitalizar intereses.

Ofrece prueba documental que acompaña, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso, con costas a la demandada.

II.- Que a fs. 26/30 se presenta la representante fiscal y contesta el traslado que le fuera conferido.

En primer lugar formula una negativa genérica de las afirmaciones vertidas por la actora y, a continuación, sostiene que si hubo prefinanciación (solicitada por la encartada) la opción era (y es) “PLESP2” y no “PLESP1”. Manifiesta que la firma exportadora no desdijo el extremo de que las operaciones cuestionadas estaban prefinanciadas. Destaca que el documentante se compromete, entre otras cosas, a declarar toda otra circunstancia o elemento necesario para permitir la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería que se tratare. Plantea que la opción / ventaja validada no sólo no se ajustó a los hechos, sino que formó parte de la declaración comprometida, por lo que considera a la conducta inserta en el universo punitivo del art. 954 del CA.

Hace reserva del caso federal, ofrece como prueba las actuaciones administrativas que acompaña y solicita que se rechace la apelación de la actora, con costas.

III.- Que a fs. 32 se tiene por contestado el traslado conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas. A fs. 43 se elevan los autos a esta Sala “E” y a fs. 44 se dicta llamado de autos a sentencia.

IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas vinculadas a la presente, las cuales tramitaron mediante expediente SA37 n° 163/2011 (informatizado bajo SIGEA n° 14517-227-2011), resulta que las mismas se iniciaron como consecuencia del informe técnico de fiscalización y valoración de exportación n° 234/2011 (SE FEBB) obrante a fs. 1/6. En ese informe se señaló, respecto de los PE nros. 06-037-EC01-001247-J, 06-037-EC01-003448-Y, 06-037-EC01-003754-Y, 06-037-EC01-004141-F, 06-037-EC01-004196-P, 06-037-EC01-004400-D, 06-037-EC01-004456-Y, 06-037-EC01-005574-Z, 06-037-EC01-005824-Y, 06-037-EC01-006055-L, 06-037-EC01-006081-K, 06-037-EC01-006086-P, 06-037-EC01-006271-L, 06-037-EC01-006295-R, 06-037-EC01-006299-V, 06-037-EC01-006441-K, 06-037-EC01-006566-S, 06-037-EC01-006628-R, 06-037-EC01-006923-P, 06-037-EC01-007108-L, 06-037-EC01-007311-H, 06-037-EC01-007714-Y, 06-037-EC01-007916-S, 06-037-EC01-007940-P, 06-037-EC01-008158-R, 06-037-EC01-008174-P, 06-037-EC01-008374-R, 06-037-EC01-009202-X, 06-037-EC01-009296-V, 06-037-EC01-009302-J, 06-037-EC01-009531-N, que los derechos de exportación se abonaron en una fecha distinta a la que hubiera correspondido en virtud de declarar un plazo de espera incorrecto. A fs. 7/37 se liquidaron las diferencias de tributos por pago fuera de término. A fs. 38/130 se liquidan esas diferencias mediante los cargos FE nros. 62 al 92, todos ellos del año 2011. A fs. 133 funcionarios de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca formulan denuncia por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, respecto de las 31 solicitudes de destinación mencionadas anteriormente por el distinto plazo de espera, y por infracción al art. 994, inc. a) del CA, respecto de lo declarado en un “código opción” en dos de esas solicitudes de

destinación. A fs. 134/164 se agregan los sobres contenedores de los PE involucrados y de su documentación complementaria. A fs. 168, con fecha 14/9/2011, en los términos del art. 1090, inc. c), del CA, se dispone la instrucción de sumario por presunta infracción a los arts. 954, ap. 1, inc. a) y 994, inc. a) del CA, respecto de la firma exportadora. A fs. 178/179 se dispone correr vista de lo actuado a la firma exportadora por las mismas figuras infraccionales por las que se dispuso la instrucción del sumario, resultando notificada la firma exportadora el 19/9/2011 (ver fs. 180 vta.). A fs. 181/188 contesta la vista la firma exportadora. A fs. 200/201, en los términos del art. 1040 del CA, se emite el dictamen jurídico. A fs. 202/205 se dicta la resolución recurrida en autos.

V.- Que, en primer término, corresponde analizar la excepción de nulidad opuesta por la recurrente respecto del procedimiento seguido en sede aduanera.

De las actuaciones administrativas resulta que, contrariamente a lo manifestado por la recurrente, por acto fundado se dispuso la apertura del sumario contencioso (ver fs. 168/169 de las actuaciones).

El Código Aduanero argentino regula en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV el denominado procedimiento para las infracciones.

Del juego armónico de los arts. 1081, 1082 y 1089 del CA resulta que, previo al acto de apertura del sumario (art. 1090, inc. c) del CA), el servicio aduanero debe reunir en la investigación, en lo que aquí interesa, la relación circunstanciada de los hechos constitutivos de la infracción, individualizar a los presuntos responsables de esos hechos y reunir todo elemento que permita conducir a la comprobación de los hechos.

Si bien puede no compartirse el encuadre de los hechos, o incluso su materialidad, lo cierto es que los elementos reunidos por el servicio aduanero cumplen con el procedimiento reglado y le permitieron fundar de modo suficiente el acto de apertura del sumario.

En efecto, luego de reseñar la fiscalización practicada, se estableció que “como consecuencia de las declaraciones de un plazo de espera incorrecto y que ha generado un perjuicio fiscal, se configuró, prima facie, la infracción tipificada en el Art. 954 [ap. 1] inc. a) del Código Aduanero y respecto a lo declarado en el OM 1993 SIM, se configuró 'prima facie', infracción Art. 994, inc. a) del citado texto legal”.

En definitiva, con las constancias reunidas por el servicio aduanero y la delimitación de los hechos y su encuadre que se hizo en las actuaciones administrativas, no se vio afectado en modo alguno el ejercicio del derecho de defensa por parte de la firma aquí recurrente. En virtud de lo expuesto, a criterio del suscripto corresponde rechazar sin costas el pedido de nulidad efectuado por la firma exportadora, por resultar el mismo improcedente en razón de no existir la causa de nulidad invocada.

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde dilucidar en autos si la condena a la firma exportadora IL SOLE SA al pago de una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, se ajusta a derecho en lo que ha sido materia de recurso.

A los efectos de que se configure la infracción en trato es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado en la solicitud de destinación aduanera y el resultado de la comprobación.

La firma IL SOLE SA documentó mediante los PE nros. 06-037-EC01-001247-J, 06-037-EC01-003448-Y, 06-037-EC01-003754-Y, 06-037-EC01-004141-F, 06-037-EC01-004196-P, 06-037-EC01-004400-D, 06-037-EC01-004456-Y, 06-037-EC01-005574-Z, 06-037-EC01-005824-Y, 06-037-EC01-006055-L, 06-037-EC01-006081-K, 06-037-EC01-006086-P, 06-037-EC01-006271-L, 06-037-EC01-006295-R, 06-037-EC01-006299-V, 06-037-

EC01-006441-K, 06-037-EC01-006566-S, 06-037-EC01-006628-R, 06-037-EC01-006923-P, 06-037-EC01-007108-L, 06-037-EC01-007311-H, 06-037-EC01-007714-Y, 06-037-EC01-007916-S, 06-037-EC01-007940-P, 06-037-EC01-008158-R, 06-037-EC01-008174-P, 06-037-EC01-008374-R, 06-037-EC01-009202-X, 06-037-EC01-009296-V, 06-037-EC01-009302-J, 06-037-EC01-009531-N la exportación para consumo de distintas mercaderías de la industria pesquera, sin el previo pago de los derechos de exportación que gravaban a esas destinaciones, toda vez que garantizó los mismos mediante el uso de la ventaja "DEJUAUTO", al haber optado por el pago con plazo de espera. En todas las destinaciones, además de declarar la ventaja "DEJUAUTO", validó el texto "PLESP1" en la opción "PLAZOESPERAOPC".

En el control ex-post, la División Fiscalización de Operaciones Aduaneras de la Dirección Regional Aduanera Bahía Blanca consideró, a partir de la información brindada por el Banco Central de la República Argentina, que a la firma recurrente le correspondía validar el texto "PLESP2" en la opción "PLAZOESPERAOPC" y que al validar "PLESP1", lo declarado difería de lo comprobado, argumento que -a la postre- fue recogido por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata.

Ha de recordarse que el art. 54, inc. a) del decreto reglamentario 1001/82, con las reformas introducidas por el decreto 583/2002, prevé la existencia de un plazo de espera para el pago de los derechos y demás tributos que gravaren la exportación.

Aquella norma establece, por un lado, un plazo cierto de espera genérico de quince días corridos y, por el otro, uno que es o bien hasta la fecha de liquidación de las divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) o ciento veinte días corridos contados desde el día siguiente al libramiento de las mercaderías, en caso de no haberse liquidado las divisas hasta esa otra fecha.

La norma limita el acceso a ese plazo de espera más amplio a los casos en que el exportador hubiera documentado, en el año calendario inmediato anterior al de registro de la solicitud de destinación, exportaciones para consumo por un valor FOB total menor a veinte millones de dólares estadounidenses (U$S 20.000.000).

Asimismo, el punto A.2.1.4 del Anexo IV de la RG AFIP n° 1921/05 (en su redacción vigente al tiempo de los hechos) establecía que "en las operaciones que cuenten con prefinanciación, cobro anticipado y/o préstamos estructurados por el CIEN POR CIENTO (100%) del valor del producto a exportar, de optarse por el pago con plazo de espera, el mismo no podrá superar al establecido en el punto 2.1.1. del presente Anexo". El plazo de ese punto 2.1.1 al que refiere es el genérico de quince días corridos.

En el SIM se configuró una "opción" de elección múltiple denominada "PLAZOESPERAOPC" que permitía escoger entre "PLESP1" (referida al plazo de liquidación de las divisas en el MULC, con un máximo de ciento veinte días corridos) y "PLESP2" (referida al plazo genérico de quince días corridos).

Es dable advertir que si bien la actora plantea que el servicio aduanero no acreditó que hubieran existido prefinanciaciones o anticipos, lo cierto es que la fiscalización se apoya en el informe remitido por el Banco Central de la República Argentina (BCRA) mediante actuación SIGEA n° 12238-23-2009, basado en los datos de cumplidos de ingreso y liquidación de divisas que constaban en sus registros. De conformidad con la normativa vigente al tiempo de los hechos, el banco de seguimiento de una destinación de exportación debía, en los casos de aplicación de anticipos y/o prefinanciaciones, registrar cumplida la obligación de ingreso y liquidación de las divisas provenientes de la exportación con la fecha de embarque de la destinación. Según lo informado por el BCRA, en las 31 solicitudes de destinación involucradas hay coincidencia de fechas. En virtud de ello, le asiste razón al servicio aduanero en que le hubiera correspondido al declarante validar la opción "PLESP2" (conf. punto

A.2.1.4 del Anexo IV de la RG AFIP n° 1921/05 antes citado).

VII.- Que en el registro de un despacho aduanero de importación o de exportación, según el caso, el declarante solicita un destino aduanero respecto de las mercaderías involucradas, por un lado, y en ese mismo acto efectúa la declaración comprometida sobre la que reposa el sistema de despacho en confianza, por el otro.

No puede dejar de recordarse que, a partir de la confianza en la veracidad y exactitud de esa declaración que sostiene el instituto del "despacho en confianza", resulta posible el libramiento de mercaderías sin proceder a la verificación de las mismas, atento a la imposibilidad del servicio aduanero de verificar la totalidad de las mercaderías que se importan o se exportan.

En lo que a exportación refiere, el art. 332 del CA (reformado por la ley 25.986) establece que la declaración comprometida debe indicar toda circunstancia o elemento necesario para permitir al servicio aduanero el control de la correcta clasificación arancelaria y valoración de la mercadería de que se trate.

Al establecer ello el art. 332 del CA, en consonancia con el art. 234 (norma análoga en destinos de importación), hace referencia necesariamente a la descripción de la mercadería (naturaleza, especie, calidad, etc.) y de la relación jurídica y comercial del exportador con el destinatario de la mercadería (de la cual surge, entre otros, el precio) y de toda otra información intrínseca o extrínseca de la mercadería y de la operación de base que permita determinar el tratamiento aduanero que corresponda a las mercaderías objeto de despacho.

Desde la implementación y generalización del SIM, al no contar ese sistema informático con un campo de texto libre para describir a las mercaderías, la descripción viene dada fundamentalmente por la glosa de la posición arancelaria en la nomenclatura, la que en definitiva resulta de la tarea clasificatoria que lleva adelante el despachante de aduana.

Frente a esa codificación del sistema, a fin de permitir al servicio al servicio aduanero controlar que las mercaderías sean sometidas al tratamiento aduanero que corresponde conforme a derecho, es que la descripción no se agota generalmente en el texto de la glosa, ya que existen elementos adicionales, como ser los sufijos de valor y estadísticos, las opciones y las ventajas, que permiten, con distinto alcance, o bien ampliar la descripción (aunque mayormente también codificada), o bien modificar directamente el tratamiento aduanero o fiscal de las mercaderías.

Ello así, resulta posible que algunos de esos elementos exigibles en carácter de declaración jurada sean aportados a través de los sufijos de valor y estadísticos o de las opciones que se le presentan al declarante en el sistema. Tratándose de información, no cabe duda de que podría resultar verdadera o falsa.

Dentro de esas opciones, está configurada en el SIM la "opción" involucrada en autos ("PLAZOESPERAOPC"), en donde se consulta al declarante a cuál de los plazos de espera ("PLESP1" o "PLESP2") se ajusta la declaración, debiendo este informarla de manera verás.

La Aduana consideró configurada la infracción porque se había declarado en forma inexacta en los PE el campo opciones/ventaja plazo de espera: "PLESP1: Giro de divisas 120 días y/o 5 días a partir del ingreso de divisas al país" cuando en realidad la opción correcta era: "PLESP2: Quince días corridos a partir del libramiento de la mercadería". El error apuntado postergó -incorrectamente- el pago de los derechos de exportación.

A los efectos de la configuración de la infracción es presupuesto necesario la existencia de una diferencia entre lo declarado y el resultado de la comprobación, y se requiere, además, que la inexactitud sea idónea para producir

alguno de los efectos previstos en los incisos a), b) o c) del art. 954.1 del CA.

Particularmente, dicho artículo establece: “El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación, efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir: … a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;”

Conforme se detalló precedentemente, la infracción endilgada tiene su origen en una incorrecta declaración sobre el campo “ventaja de plazo de espera”, que habría otorgado a la actora una ventaja temporal para ingresar los derechos de exportación que no correspondía.

Sobre este punto debe destacarse que el decreto 835/02 (BO: 16.05.02) incorporó un segundo párrafo al inciso a) del artículo 54 del decreto 1001/82 (BO: 27.05.82), reglamentario del CA. De esta forma, el mencionado artículo expresa que a los fines del art. 453 inc. b) del CA -libramiento de mercadería con una espera o una facilidad para el pago de los tributos-, la administración deberá ajustarse a las siguientes normas: “a) en operaciones de exportación, acordará una espera de QUINCE (15) días corridos, sin intereses, para el pago de los derechos y demás tributos que las gravaren, contados a partir del día siguiente al del libramiento.” Agregándose como párrafo segundo que “En el caso de tratarse de exportadores que en el año calendario inmediato anterior a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de exportación para consumo hayan exportado menos de VEINTE MILLONES DE DOLARES ESTADOUNIDENSES (U$S 20.000.000), el plazo de la espera será hasta la fecha de liquidación de divisas a favor del exportador o CIENTO VEINTE (120) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento, el que fuere menor”.

A su turno, la Resolución General (AFIP) 1921/05, que aprueba los procedimientos relativos a la tramitación de las destinaciones de exportación a través del Sistema Informático MARIA (SIM), estableció, en su Anexo IV “Procedimientos para liquidar, pagar y/o garantizar destinaciones de exportación”, punto A “Pago de tributos”, punto 2 “Pago con plazo de espera”, punto 2.1.4 que “en las operaciones que cuenten con prefinanciación, cobro anticipado y/o préstamos estructurados por el CIEN POR CIENTO (100%) del valor del producto a exportar, de optarse por el pago con plazo de espera, el mismo no podrá superar al establecido en el punto 2.1.1. del presente Anexo”. El punto 2.1.1 establece expresamente que “el plazo para hacer efectivo el pago será de QUINCE (15) días corridos a partir del día siguiente al del libramiento”.

No resulta controvertido que la actora declaró, en el campo “opciones/ventaja de plazo de espera” de los PE de autos, la ventaja “PLESP 1: GIRO DE DIVISAS 120 DÍAS Y/O 5 DÍAS APARTIR DEL INGRESO DE DIVISAS AL PAÍS”. Asimismo, tampoco resulta controvertido que las operaciones fueron canceladas con cobros anticipados de exportación por el 100% del valor del producto a exportar.

Conforme se expuso supra, como las operaciones en trato contaron con el cobro anticipado por el 100% del valor del producto a exportar, el plazo para hacer efectivo el pago era de 15 días corridos, y no de 120 como erróneamente declaró la actora al indicar la opción PLESP1. Siendo ello así, es que se encuentra verificado en autos la presentación de declaraciones inexactas, que difieren con el resultado de la comprobación.

Sentado ello, resta determinar si se produjo el efecto previsto en el inciso a) del mencionado art. 954.1 CA, es decir, un perjuicio fiscal.

De lo hasta aquí relatado no surgen dudas en cuanto a que el ingreso tardío de los derechos de exportación le causo a la Aduana un perjuicio fiscal derivado de la indisponibilidad temporal sufrida por la falta del ingreso en el momento oportuno de los derechos. En efecto, la actora gozó de la ventaja de ingresarlos hasta 120 días corridos

a partir del día siguiente al del libramiento, cuando debió ingresarlos dentro de los 15 días corridos. Tal perjuicio fiscal es el equivalente a los intereses resarcitorios debidos por la mencionada indisponibilidad temporal, siendo esta suma la que el servicio aduanero reclama en concepto de multa por la comisión de la infracción tipificada en el art. 954.1 inc. a) del CA.

Por lo expuesto, encontrándose verificados los presupuestos previstos por el art. 954.1 inc. a) del CA, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

VIII.- Que, en cuanto al cargo formulado por tributos, cabe confirmarlo.

Siendo que, como reconoce la propia firma exportadora, los pagos de los derechos de exportación se realizaron en fechas posteriores al vencimiento del plazo de espera correspondiente a cada una de las 31 solicitudes de destinación involucradas, y teniendo en cuenta que, de conformidad con lo establecido en el art. 794 del CA, la mora es automática en esos casos, ya se habían devengado intereses en cada uno de los casos involucrados.

Debe tenerse presente que, por la doctrina sentada en la sentencia plenaria de la competencia aduanera de este Tribunal del 18/8/1987 en la causa que tramitara bajo expediente n° 4.984-A, caratulado “Scioli c/ A.N.A.”, los importes oblados deben imputarse primero a intereses y luego a capital, por lo que no cabe sino concluir que el pago efectuado por la firma exportadora no tuvo el efecto liberatorio que ella reclama, por haber resultado inferior a lo debido.

Así las cosas, el importante resultante -que, como ya se dijo, es capital y no intereses- devenga, desde el día siguiente de cada pago parcial y hasta su efectiva cancelación, los intereses establecidos por el art. 794 del CA.

En cuanto a la moneda en que se deben esos derechos de exportación, con más sus accesorios devengados, se ajusta a derecho que se reclamen en dólares estadounidenses. Ello por cuanto el art. 20 de la ley 23.905 modificó, en lo que al tipo de cambio aplicable respecta, al art. 639 del CA.

El artículo 20, segundo párrafo, de la mencionada ley estableció que, a los efectos del pago de los derechos de importación, exportación, así como los demás tributos que gravan la importación y exportación (para consumo, en este caso), correspondería aplicar el tipo de cambio del día anterior al del efectivo pago -esto es, la cotización del dólar estadounidense tipo vendedor al cierre del día anterior al efectivo pago-.

En relación a la ley 23.928, es dable advertir que la entrada en vigencia de la ley de Convertibilidad del Austral no modificó, en lo que aquí respecta, el sistema establecido por el art. 20 de la ley 23.905, toda vez que no constituye un mecanismo de actualización monetaria. Cabe señalar que es la propia ley 23.928 la que, además de prohibir la actualización monetaria, indexación por precios o cualquier tipo de repotenciación de obligaciones de dar sumas determinadas de pesos (art. 7º), así como derogar las normas que autorizan la indexación, actualización monetaria o cualquier tipo de repotenciación de deudas, también determinadas de pesos (art. 10), consideró a las obligaciones de dar moneda que no sea de curso legal en la República, como de dar sumas de dinero, vale decir, en modo alguno vedó que se pacten o determinen obligaciones en moneda extranjera, ni modificó o derogó las normas legales o reglamentarias que establecían obligaciones de dar moneda extranjera.

Ello así, por aplicación del art. 20 de la ley 23.905, la obligación tributaria que nos ocupa nació en dólares estadounidenses, subsistiendo como tal hasta su efectivo pago.

Sin embargo, cabe precisar que de las liquidaciones practicadas a fs. 7/17 de las actuaciones administrativas (que son las que se tomaron en cuenta para formular los cargos contenidos en la resolución en recurso) se evidencia

que el servicio aduanero erróneamente convirtió el monto de los tributos y los intereses devengados hasta el pago parcial (correctamente calculados) aplicando el tipo de cambio vigente a cada fecha de vencimiento del correspondiente plazo de espera (fechas en que no correspondía realizar conversión alguna por no existir pagos en esos días) y para obtener la diferencia adeudada, comparó esos montos con el de los pagos parciales realizados, aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de cada pago parcial. Finalmente, esa diferencia la convirtió a dólares estadounidenses nuevamente, aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de cada pago parcial.

El problema del cálculo del servicio aduanero no radica en haber pasado de dólares estadounidenses a pesos y, después de ello, nuevamente a dólares estadounidenses, sino que el problema consiste en haber aplicado en una de esas operaciones matemáticas, el tipo de cambio vigente en los días en que venció cada obligación tributaria, toda vez que al no existir pago no había monto alguno a convertir de conformidad con lo establecido en el art. 20 de la ley 23.905 antes referido.

Como veremos en el cuadro que se agrega a continuación, los intereses devengados por las 31 solicitudes de destinación hasta cada pago parcial ascienden a un total de U$S 1.922,65 (UN MIL NOVECIENTOS VEINTIDÓS DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS), mientras que el reclamo aduanero asciende a un total de U$S 1.681,71 (UN MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SETENTA Y UN CENTAVOS).

Por la distinta imputación, correspondía detraer, de los pagos parciales realizados, el monto devengado de intereses hasta cada fecha de pago parcial, imputando primero el monto oblado a ese concepto y la diferencia resultante al capital. Así las cosas, el monto reclamo en concepto de derechos de exportación debía necesariamente coincidir con el monto de los intereses devengados, cosa que no ocurre con el reclamo aduanero, que globalmente resulta ser inferior al monto debido.

PE	PAGO	VENCIMIENTO	DÍAS DE ATRASO	CAPITAL	INTERESES	RECLAMO ADUANERO
06-037-EC01-001247-J	29/03/06	14/03/06	15	3.862,62	28,97	26,44
06-037-EC01-003448-Y	28/06/06	22/05/06	37	2.625,41	48,57	19,15
06-037-EC01-003754-Y	28/06/06	05/06/06	23	2.065,71	23,76	16,32
06-037-EC01-004141-F	06/07/06	20/06/06	16	4.789,38	43,10	30,58
06-037-EC01-004196-P	15/07/06	20/06/06	25	5.247,31	78,71	71,8
06-037-EC01-004400-D	14/07/06	28/06/06	16	2.152,98	22,25	26,48
06-037-EC01-004456-Y	24/07/06	28/06/06	26	5.274,08	89,66	103,58
06-037-EC01-005574-Z	08/09/06	07/08/06	32	8.134,39	173,53	93,11
06-037-EC01-005824-Y	30/08/06	15/08/06	15	2.483,89	24,84	8,63
06-037-EC01-006055-L	28/09/06	22/08/06	37	2.711,26	66,88	48,97
06-037-EC01-006081-K	28/09/06	22/08/06	37	3.083,67	76,06	55,69
06-037-EC01-006086-P	28/09/06	22/08/06	37	2.530,03	62,41	45,69
06-037-EC01-006271-L	02/10/06	04/09/06	28	5.915,22	110,42	94,89
06-037-EC01-006295-R	02/10/06	04/09/06	28	2.985,96	55,74	47,9
06-037-EC01-006299-V	02/10/06	04/09/06	28	3.243,21	60,54	52,03
06-037-EC01-006441-K	06/10/06	06/09/06	30	3.474,54	69,49	61,5
06-037-EC01-006566-S	06/10/06	18/09/06	18	4.869,58	58,43	47,33
06-037-EC01-006628-R	06/10/06	14/09/06	22	3.774,15	55,35	52,89
06-037-EC01-006923-P	13/10/06	22/09/06	21	5.778,84	80,90	71,46
06-037-EC01-007108-L	23/10/06	02/10/06	21	5.170,00	72,38	96,13
06-037-EC01-007311-H	27/10/06	13/10/06	14	4.681,68	43,70	66,64
06-037-EC01-007714-Y	09/11/06	23/10/06	17	2.660,69	30,15	48,57
06-037-EC01-007916-S	13/11/06	30/10/06	14	6.617,41	61,76	111,79
06-037-EC01-007940-P	09/11/06	08/11/06	1	2.704,16	1,80	8,86
06-037-EC01-008158-R	24/11/06	08/11/06	16	3.430,87	36,60	43,37
06-037-EC01-008174-P	17/11/06	08/11/06	9	9.889,78	59,34	85,27
06-037-EC01-008374-R	24/11/06	13/11/06	11	8.695,92	63,77	63,77
06-037-EC01-009202-X	11/01/07	14/12/06	28	5.922,93	110,56	61,6
06-037-EC01-009296-V	23/01/07	15/12/06	39	3.063,51	79,65	41,07
06-037-EC01-009302-J	16/01/07	14/12/06	33	2.939,10	64,66	42,22
06-037-EC01-009531-N	16/01/07	26/12/06	21	4.904,65	68,67	37,98
					1.922,65	**1.681,71**

Sin perjuicio del principio de indisponibilidad del crédito fiscal, estarse a la liquidación tributaria que correspondería conforme a derecho, implicaría incurrir en una indebida *reformatio in pejus*, al colocar a la apelante en peor situación que la resultante del pronunciamiento recurrido. Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que ello implicaría una violación en forma directa e inmediata de las garantías constitucionales de la propiedad y la defensa en juicio (Fallos: 332:523 entre otros).

En virtud de lo expuesto, corresponde limitar el monto adeudado en concepto de tributos a aquél reclamado por el servicio aduanero mediante la resolución en recurso.

Por ello, VOTO por:

1. Confirmar la Resolución n° 70/2012 (AD MARD), recaída en el expediente SA37 n° 163/2011 (SIGEA n° 14517-227-2011), en cuanto impone una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, con costas a la actora (conf. art. 1163 del CA).

2. Confirmar la Resolución n° 70/2012 (AD MARD), recaída en el expediente SA37 n° 163/2011 (SIGEA n° 14517-227-2011), en cuanto formula cargo por derechos de exportación impagos, con más los intereses devengados desde cada pago parcial hasta su efectiva cancelación, con costas a la actora (conf. art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez.

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

1.- Confirmar la Resolución n° 70/2012 (AD MARD), recaída en el expediente SA37 n° 163/2011 (SIGEA n° 14517-227-2011), en cuanto impone una multa por infracción al art. 954, ap. 1, inc. a) del CA, con costas a la actora (conf. art. 1163 del CA).

2.- Confirmar la Resolución n° 70/2012 (AD MARD), recaída en el expediente SA37 n° 163/2011 (SIGEA n° 14517-227-2011), en cuanto formula cargo por derechos de exportación impagos, con más los intereses devengados desde cada pago parcial hasta su efectiva cancelación, con costas a la actora (conf. art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Firme la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, remítanse en devolución las actuaciones administrativas a la DGA y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación –conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimiento ante el TFN-.

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.09.19 17:41:13 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.09.19 18:22:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.19 18:23:09 -03:00