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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-119250133-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; 33.693-A; REFINERIA DEL NORTE S.A.

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante) y Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del segundo de los Vocales nombrados, a fin de resolver en la **Causa N° 33.693-A: “REFINERIA DEL NORTE S.A. c/DGA s/ recurso de apelación”**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 10/19 y vta, se presenta la firma recurrente por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **Resolución Nro. 944/2013 (AD SALO)**, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, en el expediente N° SC57-124/2008 (SIGEA 12509-80-2008), por la que se resolvió condenarla al pago de una **multa** por la suma de **$2.977.042,55** por encontrarla responsable de haber cometido la infracción prevista y penada por el **art. 954 incisos a) y c) del C.A.**, intimándole asimismo el pago de la suma de **u$s45.263,02** en concepto de **tributos**.

En primer lugar, efectúa la reseña de los hechos antecedentes del caso y sostiene que sin dudas se revocará la condena dispuesta por la Aduana y se dejará sin efecto el reclamo tributario, al no haberse cometido la infracción imputada. Refiere que en el curso de sus operaciones corrientes documentó el **PE 07 057 ES02 00016 A**, registrando el 15/11/2007, la exportación para consumo de nafta virgen que se clasifica en la **PA 2710.11.41.000G** y que en atención a que el precio de la mercadería se encontraba sujeto a una determinación posterior, la exportación se documentó al amparo del régimen de precios revisables previsto en la Resolución (ex) ANA N° 2780/92. Indica que el régimen permite documentar la exportación con dos destinaciones, la primera (ES02) indicando un precio provisorio de la mercadería -dado que el precio de venta aún no se conoce-, y la segunda (EC08), consignando el precio definitivo de la mercadería, conformado de acuerdo las condiciones pactadas, determinadas con posterioridad al embarque de la mercadería. Aduce que en cumplimiento del régimen de exportación por precios revisables, tuvo que aportar el contrato que amparaba la venta, que daba cuenta que el precio se conformaba a partir de circunstancias posteriores al embarque; requisito que justifica la adopción del régimen. Señala que si bien la venta cumplía los términos que justificaban la adopción del régimen, por un error involuntario, al presentar la primera destinación (ESO2) se aportó un contrato incorrecto, de fecha 12/08/2002, celebrado entre REFINOR y RYTTSA, que establecía las normas que rigen con generalidad las operaciones que celebran ambas partes de compraventa de naftas, cuando debería haber presentado un contrato spot, particular para la operación en trato, que si bien mantenía las condiciones generales pactadas en el contrato marco del año 2002, se aplicaba específicamente a la operación cuestionada. Destaca que el error fue subsanado de manera espontánea en oportunidad de documentar el cierre documental de la exportación con la destinación EC08, adecuándose el precio definitivo al contrato particular que efectivamente correspondía y se informó de ello a la Aduana mediante una Nota. Indica que una vez

finalizada la carga, la Aduana pudo constatar el embarque de 12.930.546 kgrs, habiéndose presentado el post-embarque en el que se adecuaron las cantidades efectivamente cargadas, conformando la base imponible sobre el precio provisorio declarado en la primera de las destinaciones (ES02) y según la alícuota calculada por el propio SIM de conformidad a lo normado en la Resolución MEP Nro 394/07. Sostiene que como ocurre en las operaciones de precios revisables, los tributos abonados eran aproximados, visto que la base imponible resultaba provisoria, siendo que el precio de venta aún no estaba conformado, siendo que su determinación resulta posterior a la carga, con la determinación del precio definitivo en oportunidad de presentar la segunda destinación (EC08), que es cuando corresponde calcular la base imponible definitiva, y en su caso pagar la diferencia de tributos con más los intereses respectivos, lo que se realizó el 20/12/2007 al amparo de la **PE Nro 07 057 EC08 000119Z**. Funda su recurso señalando que el error en la mención del contrato no modificó las circunstancias de la operación, dado que se trataba de una operación con precio revisable y el precio definitivo se declaró conforme al contrato correcto. Arguye que las pruebas que acompaña determinan que la declaración comprometida fue exacta y veraz, de acuerdo al contrato convenido entre las partes para la carga y conforme el precio determinado, facturado y cobrado en función de dicho contrato. Manifiesta que aún si se pretendiera aplicar el contrato incorrecto a la operación, la discordancia en el precio sería ostensible de la simple compulsa de la operación y su documentación complementaria y por lo tanto no punible a la luz de lo dispuesto en el art 959 del CA y la interpretación que sobre el mismo hace la CSJN. Subsidiariamente, solicita que se le aplique la figura de la autodenuncia y por ende la reducción de la multa impuesta. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas relativas a la causa y solicita que oportunamente se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 42/47 la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. En primer lugar, relata los hechos acaecidos en sede administrativa. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Hace referencia a las particularidades del caso y aduce que la recurrente ha incumplido con el régimen de la Resol ANA 2780/92, al no haber acompañado el contrato de compra-venta vinculado a la operación en cuestión. Cita jurisprudencia. Sostiene que no resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el art 959 del CA, como así tampoco lo establecido en el art 917 del CA. Formula reserva del Caso Federal. Ofrece como prueba las act adm relativas a la causa y solicita que oportunamente se dicte sentencia, rechazando la apelación interpuesta con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 38 se declara la causa de puro derecho. Posteriormente se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las **actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-80-2008** se inician a fs. 1/36 y vta. con una nota presentada, con fecha **06/02/2008**, por la firma **REFINERÍA DEL NORTE S.A.** con relación al **PE 07 057 ES02 00016 A / 07 057 EC08 000119Z,** en la que informa que los precios establecidos para la operación, corresponden a los publicados para el mes de octubre de 2007 por la Cotización Platt’s del Mercado Europeo, conforme fuera establecido por el contrato general de fecha **12/08/2002** y su ampliación particular del **07/11/2007**. A fs. 37 se agrega la Nota 56/08 “V”, del 20/02/2008, por la que se considera que se encontraría tipificada la infracción prevista en el art 954 del CA, al haberse tomado un período que no corresponde para la fijación del precio, siendo que las cotizaciones internacionales varían de un mes a otro, lo que podría haber tenido incidencia en el ingreso o egreso de divisas como así también podría haber ocasionado un perjuicio fiscal. A fs. 39 se agrega la carpeta del **PE 07 057 EC08 000119Z** con su documentación complementaria y a fs. 40 se glosa el **PE 07 057 ES02 00016 A**. A fs. 42 se procede al aforo de la mercadería en cuestión y a fs. 43 se practica la liquidación de la multa y los tributos correspondientes por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art 954 incs a y c del CA. A fs. 59/60 se dicta la Resolución nro 382/2008 (AD SALO) por la que se dispone aperturar sumario por la presunta comisión de la infracción tipificada en el art 954 incs a y c del CA y correr vista de todo lo actuado. A fs. 62/63 se glosa la constancia de la notificación de la corrida de vista dirigida a la exportadora, recibida el día 08/09/2008. A fs. 66/70 se agrega el descargo de la imputada y a fs. 93 se lo tiene por presentado en legal tiempo y forma. Finalmente a fs. 103/105 se emite el Dictamen 533/2013 y a fs. 111/114 se dicta la resolución apelada en la causa.

V.- Que, reseñado lo que antecede corresponde resolver si la resolución cuestionada en autos, por la que se imputa a la

actora la comisión de la infracción prevista en el art 954 incisos a) y c) del Código Aduanero, en relación a la mercadería documentada por la firma **REFINERIA DEL NORTE S.A. (también REFINOR S.A.)** en los **PE 07 057 ES02 00016 A / 07 057 EC08 000119Z**, resulta ajustada a derecho.

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. El referido artículo, reprime y sanciona -en correlación al bien jurídico protegido- al que para cumplir cualquiera de las operaciones o destinaciones de importación o de exportación efectuare ante el servicio aduanero una declaración inexacta que, de pasar inadvertida, produjere o pudiere producir, entre otros supuestos –y en este caso particular-: a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de 1 a 5 veces el importe de dicho perjuicio; y c) el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe distinto del que correspondiere con multa de 1 a 5 veces el importe de la diferencia.

Que el servicio aduanero para imputar la infracción mencionada tuvo en consideración que la exportadora efectuó una declaración que difería de la comprobación realizada y que de pasar inadvertida hubiere podido producir un perjuicio fiscal por aplicación de lo dispuesto en el art 956 inc b del CA y el ingreso de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente hubiera correspondido.

Que la recurrente invoca la inexistencia de infracción endilgada, argumentando que ha dado cumplimiento con el régimen establecido por la Res. ex ANA 2780/92, y que si bien cometió un error al presentar en la primera destinación un contrato incorrecto, dado que no era el específico aplicable a la operación, el error fue corregido al presentar la destinación de cierre (EC08), acompañando el contrato correcto e informando a la Aduana mediante la Nota pertinente. Arguye que ha pagado correctamente los tributos relativos a la operación y afirma que la documentación demuestra que la declaración fue exacta y veraz y ajustada al contrato y al precio efectivamente facturado y cobrado.

Que del cotejo de los elementos obrantes en la causa resulta que la recurrente mediante la destinación **“EXPORTACION DE MERCADERIAS CON PRECIOS REVISABLES” Nro 07 057 ES02 000116 A** –fecha de oficialización **15/11/2007**- que tramitó por **CANAL NARANJA** de selectividad, documentó la exportación de **18.000.000 kgrs de mercadería** de la **PA 2710.11.41.000G “Para petroquímica Naftas------(…)**, con postembarque del **26/11/2007** que amparaba **12.930.546 kgrs** de la aludida mercadería, declarando como precio unitario en **Divisa: 0,69000** y en el campo Documentos a Presentar: **CONTRA-COMP-VTA=12/08/2002**. Dentro de la carpeta luce agregado el contrato de fecha **12/08/2002**, consignado en la destinación de exportación con su pertinente traducción, conformado entre Repsol YPF Trading y Transport SA (COMPRADOR) y REFINOR -REFINERIA DEL NORTE- (VENDEDOR), en el que las partes establecieron las condiciones pactadas de las operaciones de compra venta de nafta a largo plazo. En el mismo se indica ***Período de Fijación de Precios:*** *incluirá todas las cotizaciones efectivas publicadas durante el mes calendario de entrega. Si Platt´s no ha publicado cotizaciones durante algún día de dicho mes calendario, el promedio mencionado en el párrafo anterior no incluirá ese día o días…”*.

Asimismo, del análisis de la **“EXPORTACION DE MERCADERIAS CON PRECIOS REVISABLES” Nro 07 057 EC08 000119 Z** –fecha de oficialización **20/12/2007**- que tramitó por **CANAL NARANJA** de selectividad, documentó la exportación de **12.930.546 kgrs de mercadería** de la **PA 2710.11.41.000G “Para petroquímica Naftas------(…)**, declarando como precio unitario en **Divisa: 0,73446.** Dentro de la carpeta luce agregado el contrato de fecha **07/11/2007** con su pertinente traducción, conformado entre Repsol YPF Trading y Transport SA (COMPRADOR) y REFINOR -REFINERIA DEL NORTE- (VENDEDOR), en el que las partes establecieron las condiciones pactadas de las operaciones de compra venta de nafta a largo plazo por 13.100 toneladas métricas de Nafta Virgen. En el mismo se indica ***Período de Fijación de Precios:*** *incluirá todas las cotizaciones efectivas publicadas el mes calendario de octubre de 2007. Si Platt´s no tuviera cotizaciones publicadas en alguno de esos días, ese mismo día no será válido para ninguna cotización y el promedio no incluirá ese día…”* .

Que el artículo 954 del CA “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 aduana practique las tareas de control que le están asignadas; al contrario, la sujeción a tales presupuestos tiende a evitar que al amparo del régimen de exportación o importación, en su caso, se perpetren maniobras que lo desnaturalicen y perviertan". (Corte Suprema, 12/05/92, "Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

Que, de la lectura de la mencionada 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 en la causa la propia actora, al contestar la vista y ante esta instancia, reconoce que por la nota del 05/02/2008 (recibida por la Aduana con fecha 06/02/2008) informó a la DGA que para establecer el precio final de la mercadería se habían tenido en cuenta los precios publicados por Platt´s para el mes de octubre "*conforme fuera establecido por Contrato General de fecha 12/08/2002, y su ampliación particular para esta carga del contrato spot de fecha 7 de noviembre de 2007*". Aduce que con dicha nota se agregaron los contratos aplicables a la exportación en cuestión de conformidad a lo establecido en la Resolución General 2780/92 y asume que por un error involuntario omitió presentarlos oportunamente ante el servicio aduanero.

Que en ese sentido cabe mencionar que la Resolución General 2780/92 establece las normas de aplicación para la exportación de productos que, como en el caso, se comercialicen en mercados internacionales, cuyos precios FOB no se determinan al momento del registro de la operación, sino con posterioridad, al tratarse de operaciones a precio sujeto a fijación.

El régimen establece que el exportador deberá acreditar ante el servicio aduanero, al momento del registro del permiso de embarque, con copia debidamente autenticada del contrato de compraventa, que la operación fue concertada sobre la base de precio FOB sujeto a una determinación posterior al momento del registro de dicha operación (precio revisable), debiendo constar en dicho contrato al momento de determinación del precio final, debiendo además acompañar la o las publicaciones que correspondan, de donde surja la cotización internacional del producto de que se trate.

Que según resulta de los antecedentes del caso, el servicio aduanero al efectuar el control documental y constatar el precio declarado, pudo verificar que este último no era el que correspondía para el cálculo del valor FOB, debido a las discordancias entre las fechas tomadas en consideración, teniendo en cuenta la fecha de oficialización del ES02, la presentación ante la Aduana y el inicio de la carga de la mercadería.

Que siendo el bien jurídico tutelado el principio de la veracidad y exactitud que deben regir las manifestaciones efectuadas en las destinaciones aduaneras y la correspondencia de dichas manifestaciones con lo efectivamente comprobado por el servicio aduanero, en autos surgen elementos suficientes que permiten determinar la comisión de la infracción, toda vez que la declaración comprometida en la destinación involucrada resultó efectivamente inexacta, y en caso de pasar inadvertida hubiera podido producir un perjuicio fiscal y el ingreso desde el exterior de un importe distinto al que correspondía.

Que, en las condiciones del caso, no resulta procedente admitir la reducción de la multa impuesta solicitada por la recurrente, toda vez que la inexactitud fue detectada por el servicio aduanero y puesta en conocimiento de la exportadora, conforme surge de la carpeta del **PE Nro 07 057 EC08 000119 Z** que tramitó por CANAL NARANJA de selectividad, circunstancia que descarta la posibilidad de considerar espontánea la subsanación efectuada por la recurrente.

Que tampoco puede prosperar el planteo de la recurrente relativo a la ilegitimidad del cómputo de intereses a la tasa vigente con anterioridad a la Resolución N° 598/19 del Ministerio de Hacienda, puesto que dicha resolución no resulta aplicable retroactivamente a períodos anteriores a su entrada en vigencia.

Que finalmente, cabe mencionar que no resulta aplicable al caso, el criterio excepcional sostenido por la Corte Suprema

en los precedentes “IKA Renault” (Fallos 312:2467) y “Citibank N.A.” (Fallos 323:2281), invocado por la recurrente en la presentación de fs. 51 de autos, en razón de que no resulta procedente extender esos criterios en forma generalizada

Que en tales condiciones corresponde confirmar la resolución apelada en autos, con costas a la actora.

Por ello VOTO POR:

1.- Confirmar la **Resolución Nro. 944/2013 (AD SALO)**, dictada en el expediente N° expediente N° SC57-124/2008 (SIGEA 12509-80-2008), por la que se imputó a la actora la infracción prevista en el **art. 954 incisos a) y c) del C.A.**, y se le intimó el pago de una **multa** por la suma de pesos dos millones novecientos setenta y siete mil cuarenta y dos con 55/100 (**$2.977.042,55)** y de dólares cuarenta y cinco mil doscientos sesenta y tres con 02/100 **(u$s45.263,02)** en concepto de **tributos**, estos últimos con más los intereses del art 794 del CA, hasta la fecha de su efectivo pago.

2.- Costas a la actora.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Sra. Vocal preopinante.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

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

Por ello VOTO POR:

1.- Confirmar la **Resolución Nro. 944/2013 (AD SALO)**, dictada en el expediente N° expediente N° SC57-124/2008 (SIGEA 12509-80-2008), por la que se imputó a la actora la infracción prevista en el **art. 954 incisos a) y c) del C.A.**, y se le intimó el pago de una **multa** por la suma de pesos dos millones novecientos setenta y siete mil cuarenta y dos con 55/100 (**$2.977.042,55)** y de dólares cuarenta y cinco mil doscientos sesenta y tres con 02/100 **(u$s45.263,02)** en concepto de **tributos**, estos últimos con más los intereses del art 794 del CA, hasta la fecha de su efectivo pago.

2.- Costas a la actora.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-18110621-3 y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9 y oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.10.23 13:26:36 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.10.27 11:20:56 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.27 13:31:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.27 13:32:25 -03:00