Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-124692599-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-28654966; GALILEO TECHNOLOGIES SA y otro

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVII Nom.), para resolver en los autos caratulados "**GALILEO TECHNOLOGIES SA y otro c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2022-28654966- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del Proceso: determinar si se ajustan o no a derecho las Resoluciones RESOL- 2021-3486 -E- AFIP-DEPRLA #SDGTLA y RESOL- 2021- 9779-E-AFIP- DEPR#SDGTLA, en cuanto condenan a las aquí coactoras en los términos del art. 954, ap 1, incs. a) y c) del CA, en relación a diecinueve operaciones de exportación registradas en el período 2010-2013.

II.- Fundamentos de la apelación (IF-2022-28654853-APN-DTD#JGM): En primer lugar, las coactoras plantean la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas. A su vez, la firma GALILEO TECHNOLOGIES SA plantea la prescripción de la acción para reclamar tributos respecto de los PE oficializados en 2010. Por otro lado, niegan la comisión de la infracción de declaración inexacta. Manifiestan que en las operaciones se declararon las comisiones al exterior en el campo COMISIONALEXT. Sostienen que los valores declarados fueron correctos. En este sentido, indican que la comisión ha sido incluida en los valores FOB de los distintos permisos. Admiten el error al consignar el casillero de la hoja de valor y piden el reencuadre en la figura del art. 994. Subsidiariamente, solicitan la aplicación del art. 959 del CA. Por su parte, el Sr. Diego Fernández, en su carácter de despachante de aduana, alega haber cumplido con las obligaciones a su cargo, en tanto se ajustó a la información suministrada por su mandante. A continuación, las coactoras ofrecen prueba, hacen reserva del caso federal y solicitan se revoque el decisorio aduanero, con costas.

III.- Contestación del traslado (IF-2022-82588550-APN-DTD#JGM): La DGA niega todas las afirmaciones de las contrarias que no sean objeto de mi expreso reconocimiento. Se opone a las excepciones de prescripción planteadas. En relación al fondo, se refiere al art. 970 del CA, que nada tiene que ver con el caso de autos. Finalmente, solicita se rechace la apelación interpuesta, con costas.

IV.- Que por PV-2022-110309468-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y mediante PV-2023-

18053193-APN-VOCXVIII#TFN, por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa. A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F” y se llaman a sentencia.

V.- Que la Actuación SIGEA 16567-11-2014 se inicia a fs. 1/2 con la Notificación 16/13 (SE PART). A fs. 3/7 obra el Informe 6/14 (SE PART). A fs. 8/599 se agrega la documentación requerida a la exportadora a fs. 1/2. A fs. 600 obra el acta denuncia 08/2014. A fs. 621 obra el E-MAIL 7/14 (DV ATPA). A fs. 624, con fecha 18/12/2015, se dispone la apertura de sumario. A fs. 630 se practica liquidación de tributos y multa. A fs. 632 se corre vista de lo actuado a la firma exportadora y a su despachante de aduana, quienes se notifican personalmente el 30/11/2020, conforme surge de la constancia asentada a fs. 633 vta. Con fecha 21/12/2020 contestan vista las imputadas (ver fs. 634/643 ref. y 652/662 ref.). A fs. 667/669 ref. se dicta la Resolución RESOL-2021-3486-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA que condena al pago de tributos y multa por infracción prevista en el art. 954, incs. a) y c) a la exportadora y absuelve al despachante. A fs. 673 obra la Resolución RESOL-2021-177-E-AFIP-AFIP-SDGTLA que no aprueba la resolución absolutoria. A fs. 675/676 se dicta la RESOL-2021-9779-E-AFIP-DEPR#SDGTLA que condena al pago de una multa en los términos del art. 954 incs. a) y c) al despachante de aduana.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde resolver el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer sanciones opuesto por las coactoras.

Que el art. 934 del CA expresa al respecto que “La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de 5 años”, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que el art. 937 del CA establece las causales de interrupción del plazo de prescripción del aludido art. 934, y específicamente en su inc. a) al “... dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario; ...” y en su inc. d), al “… dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera”.

Teniendo en cuenta que la infracción se configuró al momento del registro de cada uno de los PE involucrados en autos, debe distinguirse que el plazo comenzó a correr el 01/01/2011 (en el caso de los PE 10001EC03 nros. 025555F, 023020N, 010871A, 017849M, 004796J, 013319A, 016197H y 028424D), 01/01/2012 (PE 11001EC01136075E, 11001EC03 nros. 011497G, 024965K, 0010007P, 000375W y 001985H) el 01/01/2013 (12001EC030 nros. 20248B, 006377X y 006432A) y el 01/01/2014 (PE 13001EC03000808C y 13001EC01003939X) y vencía el 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 y 31/12/2018, según el caso.

No obstante con el dictado del auto de apertura de sumario (18/12/2015) se interrumpió el plazo de la prescripción (de conformidad a lo dispuesto por el antes referido art. 934 inc. a) y, por ende, el nuevo plazo comenzó a correr el 19/12/2015 y el nuevo vencimiento hubiera vencido el 19/12/2020, de no haber operado ninguna otra causal de interrupción o suspención de dicho plazo.

Que mediante el art. 17 de la ley 27.562 se dispuso la suspensión “(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales”.

Que, ahora bien, como se dijo precedentemente, el art. 17 de la Ley N° 27.562 dispuso la suspensión por un año del curso de la prescripción de la acción – en cuanto aquí interesa – para aplicar multas, quedando dicho plazo establecido entre el 26/08/2020 al 26/08/2021.

Que, en atención a ello, el plazo de prescripción debe computarse desde el 19/12/2015 al 26/08/2020 y luego, se debería reiniciar el cómputo a partir del 26/08/2021. En efecto, del 19/12/2015 al 26/08/2020 transcurrieron 4 años, 8 meses y 7 días. Es decir que, del plazo quinquenal restaban cumplir 3 meses y 21 días una vez que cesara la suspensión de la ley citada. Sin embargo, con anterioridad al vencimiento de la suspensión dispuesta por la Ley 27.562 (26/08/2021), se dictó

la resolución RESOL-2021-3486-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA que condena a la coactora GALILEO (5/8/2021).

Que, por su parte, la resolución RESOL-2021-9779-E-AFIP-DEPR#SDGTLA que condena a la coactora despachante fue dictada con fecha 17/12/21, es decir antes del vencimiento del plazo de prescripción.

Que actualmente el plazo de prescripción se encuentra suspendido en virtud de la interposición del recurso de apelación de autos efectuado en fecha 25/3/2022 (art. 936 del CA).

Que, como consecuencia de todo lo antes expuesto, a mi juicio, no corresponde hacer lugar a la prescripción de la acción del fisco para imponer penas opuesta por las coactoras.

VII.- Que, a continuación, corresponde tratar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para reclamar tributos respecto de los PE oficializados en 2010, opuesto por la coactora GALILEO TECHNOLOGIES SA.

Que el Código Aduanero regula el instituto de la prescripción relativo a la acción que ejerce el Fisco para el cobro de los tributos en los arts. 803 y concordantes.

Que, en tal sentido el art. 803 del CA establece que: “Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera”, comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción (art. 804 del CA).

Que, de este modo, en el caso de autos el plazo comenzó a correr el 01/01/2011 (toda vez que el hecho imponible tuvo lugar al momento del registro de los PE 10001EC03 nros. 025555F, 023020N, 010871A, 017849M, 004796J, 013319A, 016197H y 028424D) y vencía el 31/12/2015.

Que dicho plazo, se suspende (en virtud de lo dispuesto por el art. 805 inc. a) desde la apertura del sumario. Por ende, teniendo en cuenta que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó con fecha 18/12/2015, hasta ese momento habían transcurrido 4 años, 11 meses y 18 días del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse 23 días, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que, atento a lo establecido en el art. 805, inc. a), del CA, la suspensión se daba desde el dictado del auto de apertura de sumario (en el caso, 18/12/2015) “… hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión; ...”.

Que, no cabe duda de que la decisión a la que se hace allí literal referencia no puede ser otra que la resolución definitiva que se dicte en el sumario (art. 1112 del CA) cuando en esa resolución, además de la condena por el hecho infraccional, se determine la correlativa exigencia tributaria (y/o por la cual, asimismo y por el mismo hecho se condene al pago de los pertinentes tributos).

Que, en el caso de autos, esa “decisión” (la prevista en el referido art. 805, inc. a), del CA) ha sido, pues, la resolución definitiva recaída en el sumario del que aquí se trata, esto es, la Resolución RESOL-2021-3486-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA dictada el 5/8/2021.

Que, de este modo, la suspensión del plazo de prescripción de la acción tributaria, se ha dado entre el 18/12/2015 (fecha del dictado del auto de apertura del sumario) y el 5/8/21 (fecha del dictado de la resolución apelada). Siendo esta última fecha el límite de la suspensión de la que se trata, correspondiendo tomar la misma en el sentido dispuesto por la última parte del inciso a) del art. 805, que refiere textualmente al momento en que “recayere” la “decisión”, sin que el texto aluda a su notificación.

Que si bien el CA no posee disposición alguna que imponga un plazo al servicio aduanero para notificar la Resolución dictada, el art. 1017 del C.A. dispone que *“1. Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se*

aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero."

Que en cuanto a las notificaciones, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos dispone que "(…) las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas".

Que tal como interpretó este Tribunal (Sala "F") en el precedente "ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación" -expediente EX-2019-112544550- -APN-SGASAD#TFN "(…) la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley 22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, in re "Pindapoy S.A.I.C.", del 18/2/1994), por lo que una sana y armónica interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el artículo 805, inciso a), del Código Aduanero, sólo opera hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante".

Que, conforme lo antes expuesto, el curso de la prescripción de la acción tributaria "continuó" desde el 6/8/2021. Es decir, que desde allí comenzaron a correr los 23 días que restaban para completar el plazo prescriptivo.

Que, dicho plazo (el aludido de 23 días) se cumplió el 29/8/2021, sin que se hubiera producido en el transcurso del mismo, algún otro acto suspensivo o interruptivo (siempre con relación a la prescripción de la acción tributaria). El único acto que hubiera tenido tal virtualidad (en el caso "interruptiva") habría podido ser el de la notificación (a la aquí actora) de la resolución apelada en autos, pues esa notificación habría sido la de "... la liquidación tributaria aduanera", conforme lo prevé el art. 806, inc. a), del CA.

Que, en este punto resulta oportuno señalar que "la notificación de la liquidación tributaria aduanera", a la que se refiere el art. 806 inc. a) como causal de interrupción en materia tributaria, comprende tanto la notificación de un cargo suplementario (es decir, sin denuncia infraccional que motivara la apertura de sumario en la que estuvieran en juego ambas acciones fiscales) como la notificación de la liquidación contenida en la resolución definitiva de un sumario aduanero (tal como la resolución apelada en el caso de autos) pero no así la notificación que se realiza con la notificación de la vista del art. 1101 del CA. Esto último porque la suspensión de la prescripción de la acción tributaria (prevista en el inc. a del art. 805 del CA) forzosamente le quita virtualidad interruptiva a la notificación de la liquidación tributaria que se produce al notificarse la corrida de vista en los términos del art. 1101 del CA, que se produce inevitablemente con anterioridad al dictado de la resolución definitiva.

Que, si bien es claro que no surge -como ya se ha mencionado- plazo alguno en el en el CA que imponga al Fisco el deber de notificar los actos dictados en cierto plazo, es importante considerar que dicha notificación debe ser inmediata. Lejos de eso, como se advierte del simple cómputo de plazos, transcurrieron 7 meses y 5 días desde el dictado de la Resolución RESOL-2021 -3486-E-AFIP -DEPRLA #SDGTLA (5/8/2021) hasta su notificación a la coactora GALILEO (10/3/2022, conforme surge de la constancia notificación personal de fs. 679 de las act.) eso devela una inactividad por parte de la administración que perjudica e incide negativamente sobre los derechos del administrado y retrasa la posibilidad de que ejerza sus defensas debidamente.

Que el derecho no se trata de compartimentos estancos y el derecho administrativo nutre al CA de principios propios que imponen -desde ya- el deber de que el procedimiento aduanero se desarrolle en debida forma, partiendo de la juridicidad, la tutela administrativa efectiva, la buena fe y la confianza legítima, entre muchos otros.

Que procede tener presente, como explica Perrino con cita de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández: “El procedimiento administrativo no ha sido ciertamente concebido por el legislador como una carrera de obstáculos cuya superación sea requisito necesario para la adopción de la resolución final, sino como un cauce ordenado capaz de garantizar la legalidad y el acierto de aquélla dentro del más absoluto respeto de los derechos de los particulares”. (Perrino, Pablo E., La garantía constitucional de la defensa en el procedimiento administrativo, R. LA LEY AR/DOC/8399/2012).

Que no resulta acorde al debido procedimiento que se habilite que el plazo prescriptivo quede suspendido *sine die*, toda vez que el servicio aduanero no notifica la resolución aduanera de forma que la normativa impone, en perjuicio de los derechos de los administrados.

Que, con fundamento en todo lo antes expuesto, corresponde declarar prescripta la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos respecto de los PE 10001EC03025555F, 10001EC03023020N, 10001EC03010871A, 10001EC03017849M, 10001EC03004796J, 10001EC03013319A, 10001EC03016197H y 10001EC03028424D.

VIII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver si se ha configurado en autos la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1), incs. a) y c) del Código Aduanero, que textualmente reza: 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 ...c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia".

Que el art. 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 Administración Nacional de Aduanas 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 Sup., 12/5/1992, Subpga SACIE e I", Fallos 315:942).

Que, corresponde mencionar que a los efectos de la configuración de 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.

Que el art. 735 del C.A. dispone que para la aplicación del derecho de exportación *ad valorem*, el valor imponible de la mercadería que se exportare para consumo es el valor FOB en operaciones efectuadas por vía acuática o aérea y el valor FOT o el valor FOR según el medio de transporte que se utilizare, en operaciones efectuadas por vía terrestre, entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 726, 727 ó 729, según correspondiere, como consecuencia de una venta al contado.

Que el art. 736, inc. a), del CA preceptúa que ese valor debe incluir la totalidad de todos los gastos ocasionados hasta “el puerto en el cual se cargare en el buque con destino al exterior, para la mercadería que se exportare por vía acuática”.

Que el art. 739 del CA detalla entre los gastos a que se refiere el art. 736 a las comisiones (739, inc. b).

Que por medio de los permisos de embarque 10001EC03025555F, 10001EC03023020N, 10001EC03010871A, 10001EC03017849M, 10001EC03004796J, 10001EC03013319A, 10001EC03016197H, 10001EC03028424D, 11001EC01136075E, 11001EC03011497G, 11001EC03024965K, 11001EC030010007P, 11001EC03000375W, 11001EC03001985H, 12001EC03020248B, 12001EC03006377X, 12001EC03006432A, 13001EC03000808C y 13001EC01003939X, registrados ante la aduana de Buenos Aires en los años 2010, 2011, 2012 y 2013, la firma GNC GALILEO SA (hoy GALILEO TECHNOLOGIES SA) documentó, por medio de su despachante de aduana, Sr. Diego Fernández, la exportación para consumo de la mercadería allí declarada, en su mayoría clasificada en las PA SIM

8414.80.31.000Q y 9028.10.11.000Z, con destino a Ucrania, Georgia, Panamá, Rusia, Indonesia y Perú.

De la simple lectura los permisos involucrados y de la documentación complementaria obrante en el expediente administrativo, se observa que en los respectivos formularios OM 1993 SIM de exportación para consumo se declaró la existencia de comisión al exterior (conforme se detalla en el cuadro que se inserta a continuación), en tanto en el campo 10 (d) de las respectivas hojas de valor OM 1993/2 SIM, se declaró que el precio no incluye comisión, lo que no se encuentra discutido por las coactoras.

PE	Monto comisión declarada COMISIONALEXT
12001EC03020248B	149.300,00
13001EC03000808C	6.130,44
13001EC01003939X	300,41
10001EC03025555F	94.058,00
10001EC03023020N	112.870,00
10001EC03010871A	56.435,00
10001EC03017849M	28.217,00
10001EC03004796J	60.668,00
10001EC03013319A	56.435,00
10001EC03016197H	56.435,00
11001EC01136075E	44.200,00
12001EC03006377X	25.559,52
11001EC03011497G	48.304,00

11001EC03024965K	36.967,00
12001EC03006432A	17.910,00
10001EC03028424D	36.500,00
11001EC030010007P	41.500,00
11001EC03000375W	32.000,00
11001EC03001985H	33.100,00

Que en virtud de esta doble declaración (la del despacho de exportación y la de la hoja de valor) la Aduana entendió que no se encontraba acreditado que los importes en concepto de comisiones al exterior, se encontraban incluidos en el valor FOB declarado en cada uno de los PE, por lo que condenó a la exportadora y al despachante de Aduana, que intervino en la operación, por la infracción prevista y penada en el art. 954, ap. 1, incs. a y c del CA.

La División Automotores y Partes, dependiente de la Dirección Fiscalización Exportación cursó una intimación a la coactora GALILEO para que aporte las aclaraciones tendientes a resolver la cuestión y poder determinar si el valor que se declaró en la factura y en la destinación, efectivamente contenían el precio de las comisiones al exterior. En respuesta a dicha intimación, la exportadora acompañó la documentación glosada a fs. 8/599.

Que la documentación aportada por la exportadora en sede aduanera demuestra la existencia de pagos en carácter de comisión al exterior. En el caso de las operaciones 11001EC03024965K, 12001EC03006432A, 10001EC03028424D, 11001EC030010007P, 11001EC03000375W y 11001EC03001985H, se acompañaron las facturas de las comisiones de venta nros. 001-0102315, 001-0109497, 001-0092600, 001-0102336, 001-0092601 y 001-0092602. En el resto de las operaciones sólo se adjuntó documentación bancaria relativa a los giros al exterior en concepto de pago de comisiones. Sin embargo, en ningún caso la exportadora ha logrado probar que los importes de dichas comisiones estuvieran incluidos en el valor FOB de la mercadería exportada.

IX.- Que corresponde ahora analizar si esa diferencia entre lo declarado en las destinaciones aduaneras y el resultado de la comprobación produjo o pudo haber producido, en caso de pasar inadvertida **“**un perjuicio fiscal” y/o “el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere” -conf. art. 954, ap. 1, incs. a) y c), del CA-.

Que las coactoras sostienen que de la sola lectura de cada una de las declaraciones contenidas en las solicitudes de destinación de exportación se advierte la diferencia señalada por el servicio aduanero, resultando de aplicación el art. 959 del C.A.

Que la norma señalada requiere que la inexactitud fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración, lo que no acontece en autos, ya que –en el caso- la inexactitud surge del cotejo de la documentación obrante en las actuaciones administrativas.

Que corresponde, entonces, aplicar al caso, el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos "Petrobrás Energía S.A. c/ DGA", de fecha 6/3/14. En dicho precedente, sostuvo que: *"…Que la literalidad de la expresión utilizada por el legislador en el artículo 959, inciso a, al establecer que la inexactitud debe surgir de la 'simple lectura de la propia declaración', permite afirmar que dicha previsión se refiere a aquella clase de error que en la terminología utilizada por los ordenamientos que antecedieron al Código Aduanero era concebido como el error de hecho evidente e imposible de pasar inadvertido…esto es, aquél que resulta a simple vista del propio texto de la declaración comprometida, sin necesidad de acudir al cotejo con la documentación complementaria u otra clase de constancias…"*. Asimismo, sostiene que: *"…Tal conclusión es acorde con el principio del despacho en confianza –en el que reposa el sistema aduanero- consistente en una declaración previa por parte de la persona legalmente facultada para hacerlo ante la Aduana, mediante la cual se compromete a que sus manifestaciones además de ajustarse a la verdad, permitan conocer en forma completa, clara, precisa y concisa la naturaleza, especie y calidad de las mercaderías, con la finalidad de lograr su correcta clasificación y valoración por parte del servicio aduanero. En efecto, tal principio requiere, como contrapartida, un riguroso sistema sancionatorio que reprima los casos en los que la declaración comprometida es inexacta"*.

Que, en igual sentido y remitiendo al antecedente recién citado, se expidió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Río Chico SA c/ DGA", del 23/09/14.

Que, en efecto, y tal como ya se dijo, del análisis de los permisos de embarque, las facturas de exportación, las facturas y los giros en concepto de pago de comisiones obrantes en las act. adm., resulta que tales comisiones al exterior no fueron incluidas en el campo valor FOB. En consecuencia, habiéndose declarado un valor FOB menor, se produce el efecto del inc. a) del art. 954 del CA -perjuicio fiscal determinado a fs. 630 de las act. adm.-.

Que, asimismo, al ser inexacto el valor FOB total, podría haberse ingresado desde el exterior un valor de divisas menor del que correspondiere. En consecuencia, se configura la infracción tipificada en el art. 954, ap. 1, inc. c), del CA.

Que, como ya se dijo, la inexactitud no surge de la propia declaración, por lo que no se trata de un mero error formal que no pudo pasar inadvertido por el fisco, tal como sostienen las coactoras; no correspondiendo, en consecuencia, la aplicación del art. 959, inc. a) del CA.

X.- Que, con respecto a la responsabilidad del Sr. Diego Fernández, cabe señalar que el despachante de aduana no sólo actúa como mandante del importador-exportador, carácter que lo obliga a desenvolverse de conformidad al mandato, sino que también es un profesional que se desempeña como auxiliar del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías y, en este aspecto, debe colaborar eficazmente con la aduana. Es justamente dicha calidad la que determina que exista un mayor deber de obrar diligentemente y una mayor responsabilidad, tanto con respecto a su mandante como con respecto al servicio aduanero.

Que debe tenerse presente que "Dado el interés del Estado en el debido control del tráfico internacional, que descansa en el principio del 'despacho en confianza' y su correlativa 'declaración aduanera previa', es función del auxiliar del comercio colaborar con el Estado en la tarea de un despacho rápido y seguro. Lo que constituye una lógica contrapartida de la confianza que el Estado deposita en él al momento de la declaración aduanera. Esta relación de confiabilidad en la colaboración con el resguardo de los regímenes de restricciones o de facilitación (sea por vía tributaria o no tributaria) de la importación o exportación de ciertas mercaderías le otorga a esta categoría de auxiliar del servicio aduanero una gravitación aún mayor que la mero auxiliar del comercio" (Alsina, Mario A, Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Cotter Moine, Juan P., y Vidal Albarracín, Héctor G., Código Aduanero comentado, completado y actualizado por Barreira, Enrique C., Basaldúa, Ricardo Xavier, Vidal Albarracín, Héctor G., Cotter, Juan P., Sumcheski, Ana L, y Vidal Albarracín (h), Guillermo, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2011, t. I, p. 129).

Que la importancia de la actividad desarrollada por estos profesionales fue destacada en el segundo párrafo del punto 1 de la Exposición de Motivos del Código Aduanero, bajo el título II, "Auxiliares del comercio y del servicio aduanero",

Capítulo Primero, “despachantes de aduana” señalando, entre otras cosas que “se evidencia (...) que son varios los intereses comprometidos en la gestión realizada por este profesional. El del Fisco, en la medida en que el despachante colabora a la regular y correcta percepción de los tributos aduaneros, el del servicio aduanero, cuya actividad se ve facilitada por la intervención del profesional y el relativo al comercio de importación y exportación cuyas operaciones aduaneras tramitan”.

Que, debido a la trascendencia, tanto para el importador-exportador como para el servicio aduanero, de la actividad que desarrolla dicho actor en el ámbito del comercio internacional es que se le exige cierto grado de idoneidad, lo que se evidencia, entre otras cosas, en los requisitos que se le exigen para poder desenvolverse como tal. Entre ellos, se destaca -en cuanto aquí interesa- la exigencia de “(...) haber aprobado estudios secundarios completos y acreditar conocimientos específicos en materia aduanera en los exámenes teóricos y prácticos que se establecieren” -cfme. art. 41, inc. b), del C.A.-. En definitiva, no se trata de un simple mandatario, sino de un profesional, que debe reunir requisitos, entre los cuales se encuentra la necesidad de adquirir conocimientos específicos en el ámbito del comercio exterior y es, justamente, su preparación especializada la que lo habilita a actuar en el carácter de mandatario calificado por sus conocimientos en materia aduanera.

Que dicha circunstancia conlleva, como contrapartida, mayores posibilidades de incurrir en responsabilidad jurídica -tanto en el ámbito del Derecho privado, con relación a su mandante (ya sea importador o exportador), como en el ámbito del Derecho público, frente al servicio aduanero-.

Que, en esa línea de pensamiento, cabe señalar que de la interpretación de los arts. 902 y 908 del CA, resulta que la solidaridad en el pago de la multa impuesta como consecuencia de una declaración inexacta, nace en cabeza del despachante “salvo que probare haber cumplido con las obligaciones a su cargo”.

Que de ello se desprende que el buen o mal desempeño en su actuación profesional es valorada en función del cumplimiento de los deberes que impone la legislación aduanera. Consecuentemente, ello es lo que debe tenerse presente al tiempo de valorar la actuación del citado profesional, resultando decisivo para la atribución de responsabilidad por la actuación profesional del mismo.

Que, si bien, conforme reiterada jurisprudencia, el despachante de aduana no es, en principio, penalmente responsable si no se ha apartado de las instrucciones impartidas por el importador, dichos profesionales no acreditaron en autos haber cumplido con las obligaciones a su cargo como auxiliares del servicio aduanero.

Que cabe destacar que, para un adecuado ejercicio de sus funciones, los despachantes hubieran debido extremar los recaudos a fin de comprometer una manifestación veraz, toda vez que, debieron saber, debido a su profesión, el modo en que la operación de autos debía ser declarada, resultando desacertado el modo en que llevaron a cabo la declaración.

Que, precisamente, la especial relación que se entabla entre el servicio aduanero y las personas que desarrollan su actividad profesional en el área del comercio exterior, torna aplicable el principio general del derecho, receptado en el art. 1725 del Cód. Civ. y Com. (anterior art. 902 Cód. Civ.), conforme al cual cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos.

Que, por lo expuesto, cabe concluir que el despachante de aduana, frente a las circunstancias del caso, resulta responsable en forma solidaria con la firma exportadora por la infracción cometida.

XI.- Que, seguidamente, corresponde analizar si resulta ajustado a derecho el cargo tributario formulado en el art. 4 de la Resolución RESOL- 2021-3486 -E-AFIP-DEPRLA #SDGTLA.

En virtud de lo expuesto en el Considerando VII, es decir, encontrándose prescripta la acción del Fisco para exigir el pago de tributos con relación a los PE registrados en el año 2010, corresponde reliquidar la diferencia de tributos determinada

por la Aduana a fs. 630 de las act. adm., respecto de los PE registrados en los años 2011, 2012 y 2013.

Que en consecuencia, el importe adeudado por la coactora GALILEO TECHNOLOGIES SA en concepto de derechos de exportación en relación a las operaciones 11001EC01136075E, 11001EC03011497G, 11001EC03024965K, 11001EC030010007P, 11001EC03000375W, 11001EC03001985H, 12001EC03020248B, 12001EC03006377X, 12001EC03006432A, 13001EC03000808C y 13001EC01003939X, asciende a la suma de DIECISÉIS MIL SESENTA DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 11/100 (U$S 16.060,11). Ello con más los intereses del art. 794 del CA.

Que los intereses adeudados por la coactora GALILEO TECHNOLOGIES SA son los devengados a partir del vencimiento del plazo de diez días desde la notificación de la corrida de vista del sumario (30/11/2020, conforme surge de fs. 633 vta. de las act.), por lo cual los mismos deben computarse a partir del 16/12/2020 hasta la fecha del total y efectivo pago.

Que, por lo expuesto, **voto por:**

1.- Confirmar la multa impuesta a la coactora GALILEO por la Resolución RESOL-2021 -3486-E -AFIP-DEPRLA #SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 16567-11-2014, con costas.

2.- Confirmar la multa impuesta al correcurrente Diego Fernandez por la Resolución RESOL-2021-9779-E-AFIP-DEPR#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 16567-11-2014, con costas.

3.- Declarar la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos respecto de los PE 10001EC03025555F, 10001EC03023020N, 10001EC03010871A, 10001EC03017849M, 10001EC03004796J, 10001EC03013319A, 10001EC03016197H y 10001EC03028424D.

4.- Confirmar parcialmente el art. 4 de la Resolución RESOL-2021-3486-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, declarando que la deuda a cargo de la coactora GALILEO TECHNOLOGIES SA en concepto de derechos de exportación asciende a la suma de DIECISÉIS MIL SESENTA DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 11/100 (U$S 16.060,11), importe que deberá ser convertido a pesos conforme el tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago. Ello con más los intereses del art. 794 del CA los que deberán computarse desde el 16/12/2020 hasta la fecha del total y efectivo pago.

5.- Costas conforme los mutuos vencimientos, en relación a lo resuelto en los puntos 3 y 4, los que se estiman en un 35% a cargo de la actora y en 65% a cargo de la demandada.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que adhiero a lo decidido en los ptos. 3.- y 4.- del voto del Dr. Segura. **ASÍ LO VOTO.-**

II.- Que en relación al agravio de las co-actoras vinculado a la prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir la multa objeto de autos, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido pacíficamente, en sucesivos pronunciamientos, que el juzgamiento de las infracciones debe seguir los lineamientos que corresponde dar al juzgamiento de los delitos, lo que implica la plena aplicación de los principios del Derecho Penal en el ámbito infraccional aduanero (entre otros, Fallos: 311:2779; 303:1548; 297:215). Así las cosas, no sólo resultarían de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, sino también aquellas emergentes de los instrumentos internacionales de Derechos Humanos, en particular, de aquellos que integran el denominado bloque federal de constitucionalidad (confr. voto del suscripto *in re* “La Mercantil Andina c/ DGA”, del 31/7/12 de la Vocalía Nro. 13, Expte. Nro. 23.469-A).

En efecto, dicha jurisprudencia ha admitido expresamente la naturaleza penal de las infracciones aduaneras, la que “...no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción...”; como así también la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal (sentencias del 18/10/73 *in re* “Guillermo Mirás S.A.C.I.F. y del 12/11/74

en autos “Linch, Mauricio s/ recurso de queja”), señalando que “el carácter de infracción, no delito, que en principio revisten los ilícitos penales aduaneros, no empece la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal [...] en tanto la ley penal especial no disponga derogación expresa o tácita” (Fallos 293:670, disidencia de los Dres. Miguel Angel Bercaitz y Agustín Díaz Bialet). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089).

En tal orden de ideas, corresponde dejar sentado que los principios de la ley penal operan, como regla, sobre las disposiciones represivas aduaneras (Fallos: 293:670), pues admitir lo contrario significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción apelada (Fallos. 310:1822).

Por último, el carácter eminentemente penal de las multas y la aplicación a su respecto de las disposiciones del Código Penal para juzgar planteos prescriptivos ha sido recientemente reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 7 de marzo del 2023, en los autos caratulados “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo”.

III.- Que, bajo tales premisas, cabe colegir que el principio de legalidad, de rango constitucional, debe ser interpretado de modo tal que no son aplicables las leyes penales de modo retroactivo, excepto que sean más benignas. Ello es así, puesto que, en función del inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional, las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que integran el bloque de constitucionalidad, expresan con toda precisión el alcance de la irretroactividad de la ley penal y de la retroactividad de la ley penal más benigna (CSJN in re “Hidalgo Garzón, Carlos del Señor y otros s/ inf. art. 144 bis”, del 04/12/2018: voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti).

IV.- Que, en tal sentido, corresponde precisar que el principio de irretroactividad de la ley penal tiene carácter constitucional, de modo que ésta debe entenderse como aplicable a hechos que tengan lugar sólo después de su vigencia, con excepción de la ley penal más benigna en virtud de la cual debe ser aplicada toda legislación que, con posterioridad a la comisión del delito, disponga la imposición de una pena más leve (confr. Fallos: 330:5158, de la disidencia parcial del Dr. Lorenzetti).

En efecto, al sancionar en el artículo 18 de la Constitución Nacional el principio de irretroactividad de la ley penal, nuestros constituyentes recogieron una de las manifestaciones más conspicuas de las exigencias del humanismo liberal. Pues en nuestra tradición constitucional y en toda la cultura jurídica y política en que ella se enmarca, el principio de irretroactividad penal no está sujeto a limitaciones y debe, por ello, aplicarse sin condicionamientos. Su fuerza normativa proviene del hecho de que funciona como la principal y más eficaz garantía frente al ejercicio arbitrario del poder punitivo estatal. Como el principio de legalidad del cual deriva, el principio de irretroactividad disciplina y limita el poder punitivo del Estado y constituye, en última instancia, el mejor parámetro para distinguir entre un Estado de Derecho y un mero derecho de estado (Fallos: 341:1768, disidencia del juez Rosenkrantz).

V.- Que, por lo tanto, resulta ajustado a derecho concluir en que la pretensión fiscal de introducir una nueva causal de suspensión de la prescripción de la acción penal, como es aquella contemplada en el artículo 17 de la ley 27.562 -norma que suspende con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, vulnera de modo palmario el principio de irretroactividad de la ley penal contenido en el artículo 2° del Código Penal -plenamente aplicable en materia aduanera, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del citado cuerpo normativo- y con jerarquía constitucional en los artículos 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en violación al

derecho al debido proceso y al principio de legalidad consagrados en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, en tanto la garantía consagrada en el referido artículo 18 comprende la exclusión de disposiciones penales -no así de aquellas de naturaleza tributaria- posteriores al hecho infractor que impliquen empeorar o agravar las condiciones de los sumariados al momento de cometida la supuesta infracción, habida cuenta que, en el caso bajo examen, la norma en crisis fue publicada en el Boletín Oficial en fecha 26/8/2020, cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del Fisco Nacional (DGA) para aplicar "sanciones" (1/1/2011, 1/1/2012, 1/1/2013 y 1/1/2014, de acuerdo a la fecha de registro de cada uno de los Permisos de Embarques involucrados en la litis). Por lo tanto, resultado ajustado a derecho declara la prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer penas respecto del co-actor DIEGO FERNANDEZ, con costas a la DGA; y declara la prescripción de la acción del Fisco Nacional para imponer penas respecto de la co-actora GALILEO TECHNOLOGIES S.A., con costas por sus mutuos vencimientos, habida cuenta lo decidido en la especie, como así también en los puntos 3.- y 4.- del voto que antecede. **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

1.- Confirmar la multa impuesta a la coactora GALILEO por la Resolución RESOL-2021 -3486-E -AFIP-DEPRLA #SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 16567-11-2014, con costas.

2.- Confirmar la multa impuesta al correcurrente Diego Fernandez por la Resolución RESOL-2021-9779-E-AFIP-DEPR#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 16567-11-2014, con costas.

3.- Declarar la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de los tributos respecto de los PE 10001EC03025555F, 10001EC03023020N, 10001EC03010871A, 10001EC03017849M, 10001EC03004796J, 10001EC03013319A, 10001EC03016197H y 10001EC03028424D.

4.- Confirmar parcialmente el art. 4 de la Resolución RESOL-2021-3486-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, declarando que la deuda a cargo de la coactora GALILEO TECHNOLOGIES SA en concepto de derechos de exportación asciende a la suma de DIECISÉIS MIL SESENTA DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON 11/100 (U$S 16.060,11), importe que deberá ser convertido a pesos conforme el tipo de cambio vendedor que informare el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago. Ello con más los intereses del art. 794 del CA los que deberán computarse desde el 16/12/2020 hasta la fecha del total y efectivo pago.

5.- Costas conforme los mutuos vencimientos, en relación a lo resuelto en los puntos 3 y 4, los que se estiman en un 35% a cargo de la actora y en 65% a cargo de la demandada.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVII Nom.).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.07 18:34:16 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.07 21:06:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.10 10:40:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.10 10:41:15 -03:00